التأصيل النظري

للممارسات المهنية المحاسبية

في مجالات :

القياس

العرض

الافصاح



الأستاذ الدكتور

محمد مطر

أستاذ المحاسبة

جامعة البترا

التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية

في مجالات : القياس، والعرض، والافصاح

الأستاذ الدكتور

محمـــد مطـــر

أستاذ المحاسبة

جامعة البترا

دار وائـــل للنشر

الطبعة الأولى

٢٠٠٤

بسم الله الرحمن الرحيم

الرحمن
علم القرآن
خلق الإنسان
علمه البيان

رقم الايداع لدى دائرة المكتبة الوطنية : (٢٠٠٣/١٢/٢٥٩٦)
٦٥٧,٦
مطر ، محمد
التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، والعرض، والإفصاح / محمد مطر . عمان: دار وائل، ٢٠٠٤.
(٤٩٦) ص
ر.إ. : ٢٠٠٣/١٢/٢٥٩٦
الواصفات: المحاسبة المالية

* تم إعداد بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية من قبل دائرة المكتبة الوطنية

ISBN 9957-11-474-3 (ردمك)

* التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والافصاح
* الأستاذ الدكتور محمد مطر
* الطبعة الأولى ٢٠٠٤



دار وائل للنشر والتوزيع
شارع الجمعية العلمية الملكية - هاتف : ٠٠٩٦٢-٦-٥٣٣٥٨٣٧
فاكس: ٠٠٩٦٢-٦-٥٣٣١٦٦١ - عمان - الأردن
ص.ب (١٧٤٦ - الجبيهة)
www.darwael.com
E-Mail: Wael@Darwael.Com

قائمة المحتويات

الجزء الثاني
القياس المحاسبي

الموضوع	الصفحة

الجزء الثالث

مشاكل العرض والافصاح

الموضوع	الصفحة

الجزء الرابع
قضايا خلافية في الفكر المحاسبي

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة الكتاب

هـل النظرية تسبق الممارسة المهنية أم أن النظرية وعلى العكس من ذلك تـتم صـياغتها في ضوء الخبرات المكتسبة من خلال الممارسة المهنية ..؟ سؤال يـتردد على ألسنة كثير من الباحثين في مجال صياغة الركائز الاساسية التي يقوم عليها البنيان النظري للمحاسبة. ومع أن الإجابة على سؤال كهذا تعتبر هامة وتقع في صلب القضايا التي أثارت وما زالت تثير الجدل بين منظري الفكر المُحاسبي، إلا أن هؤلاء المنظرين مجمعون وبلا شك على أنه لابد للمحاسبة مثلها مثل غيرها مـن فـروع المعـرفة الأخرى من بنيان نظري يكون مصدرا لمجموعة المفاهيم والفـروض والمبادئ والمعايير التي تحكم الممارسات المهنية للمحاسبين في شتى المجـالات وخصوصـا منها ما يتعلق بمجالات القياس والعرض والافصاح وذلك مـن أجـل تعزيز الدور الذي تلعبه المحاسبة في عصرنا الحاضر باعتبارها لغة الأعمال.

هذا ومع اتفاق الباحثين في تاريخ نشأة المحاسبة على أن العالم قد شهد منذ القـدم بعض الممارسات البدائية في المحاسبة والتي ظهرت في الآثار التي تركتها الحضـارات القديمة المصرية، والبابلية ومن بعدهما اليونانية والرومانية، إلا أن المحاسـبة كعلم وعلى خلاف غيرها من العلوم الاجتماعية الأخرى قد تأخرت في اسـتكمال إطارها النظري. إذ منذ أن وضع Pacioli ما يعتبر اللبنة الأولى في هذا الإطـار ممثلة بالقيد المزدوج، صرف المحاسبون من بعده جل اهتمامهم وعبر ما يتجاوز الأربعة قرون الى وضع وتطوير الأساليب والقواعد الاجرائية البحته التي

كرست الدور التقليدي للمحاسبة باعتبارها مجرد نظام لمسك الدفاتر. وقد سارت الأمور على هذا المنوال حتى بداية العقد الثالث من القرن العشرين حين وضع Paton حجر الأساس في بناء النظرية المحاسبية الحديثة وليسلك نهجه فيما بعد مجموعة أخرى من الرواد أمثال: Zimmerman, Moonitz , Litteton وغيرهم ممن أدركوا ببصيرتهم النفاذة وكانوا على حق بأن الافراط في التركيز على الجوانب الاجرائية على حساب الجوانب النظرية للمحاسبة فيه تهميش كبير لدورها الهام الذي تلعبه في عالمنا المعاصر باعتبارها نظاماً للمعلومات مهمته توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات.

من هنا ومع بداية النصف الثاني من القرن العشرين، لقيت نظرية المحاسبة اهتماماً متزايداً ومعمقاً وذلك سواء من قبل المجامع والمنظمات المهنية أو من قبل الباحثين المعاصرين أمثال: Vatter, Anderson , Ijiri , Beirman , Kam , Wolk , Hendriksen , Solomonson , Horngren , Belkaoui , Sorter وغيرهم الكثيرون ممن كرسوا نشاطهم البحثي لتأصيل نظرية المحاسبة ومن ثم ربطها بالممارسات المهنية. ولعل من أفضل الثمار التي جنتها المحاسبة من جهد هؤلاء كان تلك السلاسل المتتالية والمتعددة من المعايير التي تصدرها المجامع المهنية أمثال: IFAC , IASC , ICAEW, FASB , AICPA وغيرها من المجامع الأخرى المنتشرة في شتى أنحاء العالم وذلك من أجل ضبط الممارسات المهنية سواء في مجال المحاسبة أو في مجال تدقيق الحسابات.

في سياق ما تقدم يضم الكتاب تسعة عشر فصلاً قسمت إلى أربعة أجزاء رئيسية تعالج جوانب مختلفة من الإطار الفكري للمحاسبة.

يشمل الجزء الأول وهو بعنوان **الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة** خمسة فصول خصصت لعرض طبيعة وأغراض المحاسبة مع عرض لنشأتها وتطورها

التاريخي عبر الزمن. كما يوضح الركائز والأسس التي بنيت عليها نظرية المحاسبة بالإضافة الى المداخل أو المناهج المتبعة في بناء هذه النظرية هذا بالإضافة إلى عرض مفصل لأنواع النظريات المحاسبية المتداولة في الفكر المحاسبي وأمثلة على تطبيقاتها في الممارسات المهنية.

ويشمل الجزء الثاني وهو بعنوان "**القياس المحاسبي**" ستة فصول تعالج الجوانب المختلفة لوظيفة القياس المحاسبية مثل: المقومات العلمية للقياس المحاسبي، وتحيز القياس المحاسبي وما يترتب عليه من مشاكل وآثار تنعكس على البيانات المحاسبية خصوصا ما يعد منها خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي وذلك سواء من جهة قياس الدخل، أو من جهة قياس كل المركزين المالي والنقدي.

وفي الجزء الثالث وهو بعنوان "**مشاكل العرض والافصاح**" غطى الكتاب في خمسة فصول موضوعات أساسية على صلة وثيقة بوظيفة المحاسبة كنظام للمعلومات. مثل: المقومات الاعلامية للقياس المحاسبي، والمحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية في إطار ما يعرف باقتصاد المعلومات ، ومفهوم وأسس الافصاح عن المعلومات المحاسبية مع عرض لقواعد الافصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية. كذلك ومن قبيل إعطاء موضوع الافصاح عن المعلومات ما يستحقه من عناية تضمن هذا الجزء فصلاً خاصاً بمعالجة المشاكل الخاصة بالأسس المناسبة لعرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة وذلك من خلال تحديد مستوى الدمج المناسب للبيانات المحتواة في تلك القوائم والذي يقلص خسارة المعلومات الى حدها الأدنى.

أما الجزء الرابع والأخير وهو بعنوان "**قضايا خلافيّة في الفكر المحاسبي**" فقد غطى في ثلاثة فصول وبشكل عام ومختصر الجوانب الرئيسية لبعض

الموضـــوعات التـــي تلاقي اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين مع أن فيها الكثير من النواحي الخلافية التي تجعلها بحاجة الى المزيد من الدراسة والبحث. ومع أن هذه الموضـــوعات كثيرة ومتعددة إلا أننا حصرنا مجال البحث في ثلاثة منها فقط هي: محاســبة المســؤولية الاجتماعية، ومحاسبة الموارد البشرية ثم المقومات النظرية للنظام المحاسبي في الفكر الإسلامي.

والله وليّ التوفيق

المؤلف

الجزء الأول

الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

الفصل الأول: طبيعة وأغراض المحاسبة

الفصل الثاني: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي

الفصل الثالث: ركائز (أسس) بناء نظرية المحاسبة

الفصل الرابع: مداخل (مناهج) دراسة نظرية المحاسبة

الفصل الخامس: أنواع النظريات المحاسبة وتطبيقاتها في الممارسات المهنية

الفصل الأول
طبيعة وأغراض المحاسبة

الأهداف التعريف بما يلي:

أولاً: تعريف المحاسبة

ثانياً: طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات.

ثالثاً: نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات.

الفصل الأول
طبيعة وأغراض المحاسبة

يتناول هذا الفصل عرضاً لطبيعة المحاسبة وتعريفها وتطور أغراضها عبر التاريخ وذلك كما وردت في الأدبيات المحاسبية.

أولاً: تعريف المحاسبة:

من حيث طبيعتها يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاها. لكن أكثر العلوم الاجتماعية قرباً من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيراً من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها. لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة، وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل أيضاً مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات، والإحصاء وغيرها وذلك في وضع البنيان النظري لاساليبها في القياس والاتصال.

أما من حيث التعريف فقد كان من الطبيعي أن يتطور تعريف المحاسبة موازياً لتطورها الوظيفي الذي شهد تحولها من مجرد نظام لمسك الدفاتر Book-Keeping system الى نظام للمعلومات Information System. ولعل من أبرز مظاهر التطور الوظيفي للمحاسبة، هو ما نشهده حالياً من تفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة من الوظائف مثل: المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية وتدقيق الحسابات، ومحاسبة الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية وغيرها.

ففي عام ١٩٤١ ، عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في أحد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها *"فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث*

التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث" [١].

وبهذا التعريف تم وصف المحاسبة كونها:

١- مهنة تتم مزاولتها.

٢- نظام يختص بتسجيل وبتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في النشأة ثم يتولى تفسير النتائج التي تترتب على هذه العمليات والأحداث.

بعد ذلك وفي تعريف حديث نسبياً، عرفت المحاسبة ***"على أنها نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات"*** [٢] . وقد أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعداً وظيفياً جديداً ،إذ لم يعد اهتمامها مقصوراً بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب ، بل تجاوز اهتمامها في هذا الإطار ليتركز في التأكيد على الأهداف التي تسعى إليها وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار. وقد تميزت هذه المرحلة بتعميق ارتباط المحاسبة بكل من نظرية القياس Measurement Theory ونظرية المعلومات Information Theory فكان أن انعكس هذا الارتباط على التقارير المحاسبة فتزايدت أهميتها بالنسبة لمستخدمي المعلومات، كما تزايدت أيضا أهمية عنصر الافصاح Disclosure الواجب توفيره في هذه التقارير. كذلك ونظراً لتعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية وتعدد أغراضهم، تعمق البعد السلوكي للمحاسبة Behavioral Dimension خصوصاً في المحاسبة الإدارية.

وفي عام ١٩٧٥ وسع علم المحاسبة اهتماماته فلم يعد هذا الاهتمام محصوراً في نطاق مصالح المساهمين Stock holders والمحافظة عليها فقط بل تجاوز ذلك ليمتد هذا الاهتمام إلى مصالح الفئات الأخرى ذات المصلحة Stake

(١) American Accounting Association, **AAA committee to prepare A statement of Basic Accounting Theory**, Evanston, A.A.A, 1966.

(٢) Robinson A. Leonard and Davis R. James. **Accounting Information Systems, A cycle Approach**, Harper & Row Publishers, NewYork, 1985 , p. 3.

holders وذلك من خلال دراسة وتحليل الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة على البيئة Environement التي تعمل فيها. وبذلك أضافت المحاسبة لأهدافها بعداً جديداً هو البعد الاجتماعي Social Dimension الذي يفرض على المنشأة أن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة والرفاهية الاجتماعية وذلك بالإضافة الى مصالح الملاك، فنشأ عن ذلك فرع جديد من فروع المحاسبة هو محاسبة المسؤولية الاجتماعية Social Responisbility Acconting .

بناء لما سبق يمكن إبراز معالم التطور الوظيفي للمحاسبة في أربع مراحل على النحو التالي:

المرحلة الأولى : هي مرحلة تكوين وتطوير الجانب المهني للمحاسبة.

المرحلة الثانية : الاهتمام بالنواحي الأكاديمية (بذور نظرية المحاسبة) بجانب النواحي المهنية.

المرحلة الثالثة : بروز معالم الدور المعلوماتي للنظام المحاسبي وذلك على حساب دوره الاجرائي في مسك الدفاتر.

المرحلة الرابعة: ترسيخ الدور المعلوماتي للمحاسبة بتحويلها الى نظام للمعلومات متجاوزاً نطاق المنشأة إلى النطاق الاجتماعي.

ثانياً : طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات:

كما أشرنا سابقاً تعتبر المحاسبة واحداً من العلوم الاجتماعية يهتم بتقييم الأنشطة الخدمية للمجتمع والتي تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمور المالية للوحدات الاقتصادية، بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مالية تتصل بنشاط المنشأة.

وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي: [٣]

(٣) Ibid, p. 10.

- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المنشأة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام) Primary or Basic Data تسجل في الدفاتر المحاسبية.
- تشغيل أو معالجة Processing البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض او المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات Information مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.
- إيصال Communicating المعلومات التي تتم معالجتها الى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية Financial Reports .

وحتى يصبح بالامكان استيعاب طبيعة الدول الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات لابد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور وهي كما يلي:

١ - النظام المحاسبي: Accounting System

تشير كلمة نظام System الى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.

وعناصر النظام هي في العادة عناصر مادية أو بشرية أو كلاهما معاً، كما أن كل نظام يعمل في إطار بيئة معينة تحيط به، ويتداخل فيما تحويه هذه البيئة من متغيرات وعوامل (سياسية وقانونية واجتماعية واقتصادية.. الخ) كما يتفاعل معها. كما أن لكل نظام أهدافاً يسعى لتحقيقها، وأخيراً فهناك إجراءات يقوم بها النظام تكون محكومة بمبادئ وقواعد علمية لتحقيق أهدافه، وإدارة تتولى الاشراف على ما تقوم به عناصر النظام.

٢ - البيانات: Data

المحاسبة كنظام للمعلومات هي نظام حصر وتشغيل بيانات عن عمليات مالية، والبيانات المالية عبارة عن حقائق وأرقام خام عن احداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للاستخدام (بشكلها الحالي) ويتم جمع هذه البيانات لاحتمال استخدامها فيما بعد لانتاج معلومات.

فمثلاً لو باعت منشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٠٠٠ دينار، فان رقم الـ ١٠٠٠ دينار المدونة بفاتورة البيع هي البيان وهو رقم لا يعني شيئاً الا بعد معالجته محاسبياً بتسجيله وتبويبه.. الخ بحيث ينعكس تأثيره في قائمة نتيجة الأعمال كمعلومة مالية.

٣ - المعلومات: Information

وهي بيانات تمت معالجتها. أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين، وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت محدد. ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها، فمثلاً عندما تتم معالجة بيانات الايرادات والمصاريف لفترة مالية معينة وتتم المقارنة بينهما في حساب الأرباح والخسائر، فإن النتيجة وهي صافي الربح أو الخسارة هي إحدى المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي.

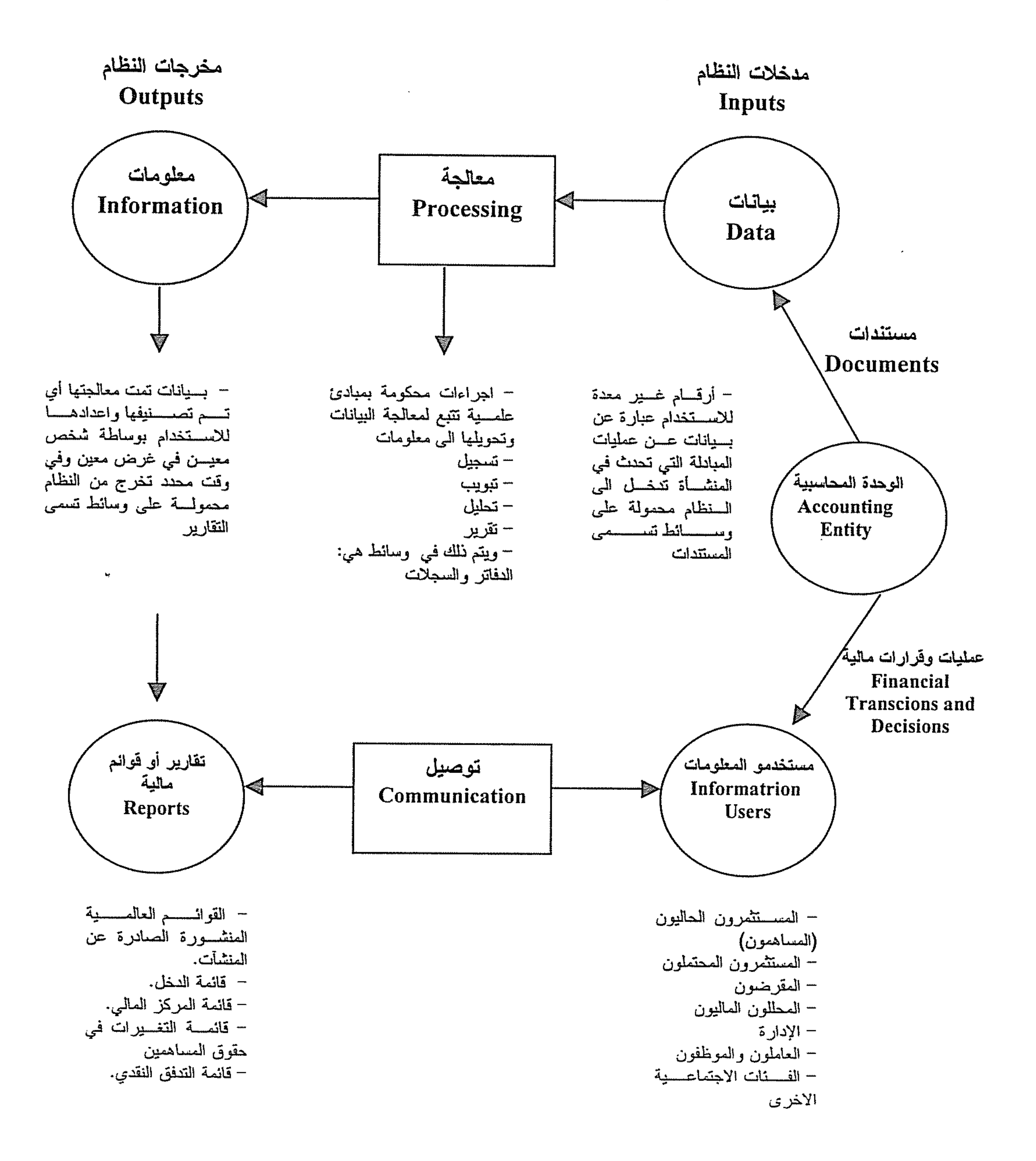
ثالثاً: نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات:

يمكن النظر الى المحاسبة كنظام للمعلومات على أنها مجموعة من النظم، والطرق والإجراءات، المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة، بهدف انتاج معلومات مالية (انظر الشكل ١-١).

شكل رقم (١-١)

المحاسبة كنظام للمعلومات

Accounting As An Information System



وفي هذا المجال يمكن تمييز ثلاثة أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي وهي: [٤]

٤/ ١ مدخلات النظام Inputs

فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المنشأة، وتدخل هذه البيانات الى النظام محمولة على وسائط Media هي المستندات Documents .

٤/ ٢ وسائل المعالجة Processing Means

تتم معالجة هذه البيانات بواسطة إجراءات محكومة بقواعد ومبادئ علمية معينة، وهذه الإجراءات هي:

- التسجيل Recording
- التبويب أو التصنيف Classifying
- التلخيص Summarizing
- تحليل النتائج Analyzing
- التقرير عنها Reporting

ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية.

٤/ ٣ مخرجات النظام Outputs

وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات من خلال البيانات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة. وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير Reports . وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- معلومات عن نتيجة نشاط المنشأة (من ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر أو ما يسمى بقائمة الدخل Income Statement .

---

(٤) Ibid, p. 15 .

- معلومات عن المركز المالي للمنشأة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية Balance Sheet .
- معلومــات عــن التغيرات التي تحدث في حقوق المساهمين خلال الفترة المالية، ويحمــل هــذه المعلومــات تقرير يعرف بقائمة التغيرات في حقوق المساهمين Statement of Changes in Share holders Equity .
- معلومــات عن التغيرات التي تحدث في المركز النقدي خلال فترة مالية معينة، ويحمــل هــذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التدفقات النقدية Statement of Cash flows.

أسئلة الفصل الأول

١- يجمــع الباحــثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى. فلماذا تعتبر المحاسبة علماً اجتماعياً؟ وما هــي فروع المعرفة الاخرى التي اعتمد عليها ومن هي الأقرب الى المحاسبة ولماذا؟

٢- عرفت المحاسبة عبر تاريخ تطورها تعاريف متعددة لكل منها خواصه وأبعاده المميــزة، تــناول أكــثر من تعريف ثم بين أقربها إلى المحاسبة في وضعها الراهن.

٣- مرت المحاسبة في أربع مراحل عددها واشرحها بالتفصيل.

٤- تشــير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيــب حســب إجــراءات وقواعــد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف. فما هي عناصر النظام؟ وما هي أهدافه؟

٥- غالــباً مــا يجعل مصطلح المعلومات مرادفاً من الناحية اللغوية للبيانات، مما يعتــبر خطــأً علمــياً شــائعاً. فما رأيك بذلك، بين معنى كل من المعلومات والبيانات.

٦- تتمــثل مخــرجات الــنظام المحاسبي بالمعلومات التي تم تشغيلها بالإجراءات الســابقة التــي تمت على البيانات وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير، على ضوء ما تقدم حدد هذه التقارير وكذلك المعلومات التي تخرج من النظام محمولة على هذه التقارير.

٧- يــتكون نظام المعلومات المحاسبي من ثلاثة أجزاء رئيسية حددها. ثم اشرحها بالتفصيل.

٨- اكتب مقالة شاملة عن النظام المجرد وقارنه بالنظام المحاسبي.

٩- من خلال دراستك لهذا الفصل، بين كيف تؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات.

١٠- ما هي الأهداف التي أضافتها المحاسبة عبر تطورها التاريخي إلى أهدافها التقليدية؟

الفصل الثاني
نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي

الأهداف: تسليط الضوء على نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي عبر المراحل الزمنية التالية:

أولاً: الحقبة التاريخية الأولى (منذ القدم – نهاية القرن الميلادي الخامس عشر).

ثانياً: الحقبة التاريخية الثانية (منذ بداية القرن السادس عشر- منتصف القرن الثامن عشر).

ثالثاً: الحقبة التاريخية الثالثة (منذ منتصف القرن الثامن عشر- الآن).

الفصل الثاني
نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

يقسم الباحثون في نظرية المحاسبة وتطورها الوظيفي تاريخ المحاسبة في ثلاث حقبات رئيسية هي:

أولاً: الحقبة الأولى وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد تاريخ ظهور مؤلف باسيولو (Paciolo) عن القيد المزدوج.

ثانياً: الحقبة الثانية وتمتد من بداية القرن السادس عشر الى منتصف القرن الثامن عشر تاريخ حدوث الثورة الصناعية في أوروبا.

ثالثاً: الحقبة الثالثة وتمتد من القرن الثامن عشر حتى عصرنا الحاضر.

أولاً: الحقبة التاريخية الأولى: (منذ القدم- نهاية القرن الميلادي الخامس عشر)

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية، ترجع إلى عهد الأشوريين في حوالي ٣٥٠٠ ق.م إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب، أو أحجار كريمة [١] كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثاراً لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل، قد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مادتين (١٠٤ ، ١٠٥) تتعلقان بالأحكام التجارية. [٢]

وحسب المعلومات التي توصل اليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطوراً بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء، كان

---

(١) Maurice, A. Paloubet. **The Historical Development of Accounting**. Morton Backer (ed) Modern accounting Theory Prentice – Hall, Inc., 1966, p. 9.

(٢) Carrington A.S and Battersby G.B. **Accounting an Information System**. (Newzealand: White Combe and Tombs Company, 1975, p. 88.

النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا، وإلى هذا النظام ينسب أول حساب للمدفوعات الحكومية عن الفترة الممتدة من عام (٤١٨-٤١٥) ق.م. (٣)

Account of Disbursments of the Athenien State 418-415 B.C

ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن- إذ من الثابت تاريخياً، أن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات، قد سبقت في وجودها ظهور الرموز Symbols الممثلة لهذه الأرقام. فبعض الشعوب مثلاً، استخدمت كلمات مثل (آذان، أجنحة، أيدي) للدلالة على الرقم (١٠) ثم أصابع اليدين والقدمين معاً للدلالة على الرقم (٢٠) في حين استخدمت شعوب أخرى عقد الخيوط للدلالة على الرقم (٢٠) ثم العقدة المزدوجة للدلالة على الرقم (١٠٠٠) وهكذا. (٤)

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديداً في عهد الأمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين:

العامل الأول:

السيد، باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري في أثينا بدءاً من القرن الرابع قبل الميلاد، مما وفر ركناً هاماً من أركان نظام القيد المحاسبي. (٥)

العامل الثاني:

وقد تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبياً والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم بالنظام العددي الروماني بعد ذلك، وأخيراً بالنظام العددي الهندي – العربي.

(٣) Richard Brown, **History of Accounting and Accountants**, (London: Frank Cass & Co. LTD , 1968) p. 27.

(٤) Ibid, p. 29.

(٥) Kam, Vernon . **Accounting Theory**, John Wikey & Sons, 1986, p. 9.

وبخصوص الأنظمة العددية ينسب الباحثون الى اليونانيين أول نظام عددي يقوم على الأعداد الأساسية Cardinal Numbers وقد اتخذت الأعداد الأساسية في هذا النظام شكل الرموز التالية:

A	B	Y	S	E	$	S	N	θ
1	2	3	4	5	6	7	8	9

أما الرومان، فقد ابتكروا نظاماً عددياً خاصاً بهم كان من حيث رموزه أبسط شكلاً وأقل عدداً من رموز النظام العددي اليوناني، وفيما يلي صور لبعض الرموز التي قام عليها هذا النظام، والتي ما زالت مستخدمة حتى الآن باسم الأرقام اللاتينية. (٦)

I	V	X	L	C	D	M
1	5	10	50	100	500	1000

أما بالنسبة لنظام الأعداد الهندي- العربي Hindu-Arabic Number System فيجمع الدارسون على أن الفضل في تعميمه ونشره في أوروبا يعود إلى التجار العرب الذين ازدهرت تجارتهم بين أوروبا والشرق الأقصى خلال القرنين العاشر، والحادي عشر بعد الميلاد. وهكذا، ينسب هذا النظام الى الهنود والعرب معاً.

ويقوم هذا النظام العددي هو الآخر على تسعة أعداد أساسية هي نفس الأعداد المعروفة حالياً باسم الأعداد الأفرنجية، لا بل الاعداد العربية Arabic Numbers في غالب الأحوال.

1 2 3 4 5 6 7 8 9

وقد اكتمل هذا النظام ليصبح عشرة أعداد بعد أن أضاف إليه العرب (الصفر) وكان العرب بنقلهم هذا النظام الى أوروبا، قد قدموا خدمة كبيرة للمحاسبة تكرست ثمرتها في وقت لاحق باكتشاف القيد المزدوج في إيطاليا.

(٦) Brown, Richard , op.cit, p. 30 .

وحتى بداية القرن الثالث عشر، كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات Memorandums يثبت فيها التجار، ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات.

أما العمليات النقدية فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون حاجة لتسجيلها وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد Single Entry وتعتبر سجلات Florentine Bank أول سجلات محاسبية نظمت على أساس القيد المفرد. (٧)

لكن في بداية القرن الرابع عشر بعد الميلاد، حدث تطوران هامان في عالم التجارة تركا آثاراً كبيرة على الوظيفة المحاسبية.

أولهما: ازدياد العمليات الآجلة في المعاملات التجارية لدرجة لم يعد يستوعب متطلباتها أسلوب القيد المفرد.

وثانيهما: انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصاً بعد توسع التجارة الأوروبية والإيطالية منها خاصة مما جعل للعملية المالية أثراً مزدوجاً لا يمكن التعبير عنه محاسبياً بواسطة القيد المفرد. (٨)

إزاء ما تقدم كان على المحاسبة أن تتطور استجابة للظروف المستجدة وهكذا نبتت بذور القيد المزدوج في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة خلال هذه الحقبة التاريخية، ومن الأمثلة على هذه المشروعات (The Del Ben Company) التي تركت آثاراً لأول سجلات نظمت وفقاً لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بني عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج (٩) .في حين ينسب البعض نشوء فكرة القيد المزدوج الى عائلة (The Fuggers) التي عاشت خلال النصف الأول

(٧) Roy Sidebothman, **Introduction to the Theory and Context of Accounting** (Pergamon Press, N.Y: 1970) P. 20.

(٨) Ibid, P. 4.

(٩) Ibid, P. 8

من القرن الرابع عشر وكانت تمتلك عدداً من البنوك في أوروبا. (١٠) لا بل إن بعض الباحثين من ينسب نشوء بذور القيد المزدوج الى ما قبل هذا التاريخ وذلك استناداً الى شواهد تاريخية كشفت عن وجود سجلات محاسبية أولية تمسك وفق القيد المزدوج كانت مستخدمة في فلورنسا في نهاية القرن الثالث عشر منها سجلاً للاستاذ Ledger يخص منشأة Giovanni غطى حسابات المنشأة للفترة من ١٢٩٩ – ١٣٠٠م . أما أقدم نظام محاسبي متكامل وفق القيد المزدوج فقد استخدم في جنوة عام ١٣٤٠ م (١١)

ثانياً: الحقبة التاريخية الثانية: (منذ بداية القرن السادس عشر – منتصف القرن الثامن عشر)

يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلاباً حاسماً في عالم المحاسبة، له من الأهمية والآثار ما لاختراع الآلة البخارية في عالم الصناعة، وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائماً بأسم الإيطالي لوقا بوسيولي (Luca Pacioi) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر.

ومجرد ذكر اسم باسيولي في مجال المحاسبة يعتبر دليلاً في حد ذاته على قيمة الخدمات التي قدمتها الرياضيات وعلماؤها للوظيفة المحاسبية، فقد كان هذا راهباً واستاذاً للرياضيات عمل في جامعة ميلانو، ثم في أكاديمية روما بعد ذلك، وفي عام ١٤٩٤م ألف أطروحة في الرياضيات تحت عنوان (Summa De Arithmatica Geometria Proportioni De Computies et Proportionalita)

(١٠) Morton Backer, Op.cit, P. 9.

(١١) Kam, Vernon, op.cit, P. 12.

وقد خصص (باسيولي) في أطروحته هذه فصلاً كاملاً عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج [١٢] ويجدر القول في هذا المجال أن (باسيولي) كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات. إذ يعترف البعض بأن Benedette كان قد سبق Pacioli في تأليف كتاب عن القيد المزدوج لكن كتابه هذا لم ينشر. [١٣]

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها (باسيولى) على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما:

١- أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية حددها في:
المذكرة، اليومية، الأستاذ Memorial, Journal, Ledger (Quaderno)

٢- كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الدفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي اعتبره (باسيولى) ملخصاً تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات. [١٤]

ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج، ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة، بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة، لا بل إن علاقة المحاسبة بالرياضيات خلال هذه المرحلة التاريخية، قد ازدادت توثقاً حين تعدى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب، ليدخل مجال المفاهيم، إذ أن فكرة

(١٢) Thomas, H. Williams and Charles H. Griffin (eds), **Mathematical dimensions of Accountancy,** (Cincinatti South Western Publishing Co. 1964) P. 2.

(١٣) Littleton A.C, **Structure of accounting theory**, Tenth ed. Manograph No. 5 (A.A.A 1973) P. (1)

(١٤) Roy Sideboth man (ed) Op.cit, P. 7.

الدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن او التكافؤ الرياضي. وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طرقها وأساليبها بدءاً بأسلوب بترصيد الحسابات، وكذا إعداد ميزان المراجعة الى معالجة الأخطاء المحاسبية وانتهاء بمعادلة الميزانية والتي يشار إليها أحياناً بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة، ويعبر عنها في الفكر المحاسبي بالمعادلة التالية:

الأصول = المطلوبات (الالتزامات) + حقوق الملكية.

ثالثا: الحقبة التاريخية الثالثة: (من منتصف القرن الثامن عشر- الآن) [١٥]

في الفترة التاريخية اللاحقة لباسيولو والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الإيطالية معظم أنحاء أوروبا وليس من قبيل الصدفة أن يكون معظم الذين حملوا لواء تعليمها من المهتمين بالرياضيات.

فعلى سبيل المثال يعتبر الهولندي Simon Steven في نظر كثير من الدارسين الرجل الثاني بعد (باسيولى) من حيث قيمة الخدمات التي قدمها في تطوير المحاسبة ونشر الفكر المحاسبي، فقد كان عالماً في الطبيعة والرياضيات وله اكتشافات معروفة في مجال الديناميكا والاستاتيكا جعلت بعض الباحثين يضعه بين واضعي أصول الهندسة الحديثة، وقد ألف كتاباً بعنوان: Hypamnemate Mathematica (Mathematical-tradion) وضع فيه المبادئ الأساسية للكسور العشرية كما خصص جزءاً من مؤلفه هذا لفن تنظيم السجلات المحاسبية دعا فيه الى تطبيق مفهوم القيد المزدوج في الحسابات العامة Public Accounts . [١٦]

(١٥) يطلق البعض على هذه المرحلة من تاريخ المحاسبة مصطلح مرحلة (المحاسبة العلمية) The age of Scienntific Accounting حيث بدأ إدخال الأساليب العلمية في المجالات المحاسبية.
المصدر: James Winjum, "**Accounting in its age of Stagenation**" The Accounting Review, October , 1970, P. 743.

(١٦) Brown, R. (ed) Op.cit, P. (136).

من جانب آخر يعود الفضل في إدخال الطريقة الإيطالية الى بريطانيا للمدعو (Hughold Castle) مدرس الرياضيات والمحاسبة. والذي قام عام ١٥٤٣م بترجمة مؤلف (باسيولي) في لندن [١٧] . وبوصول الطريقة الإيطالية الى انجلترا حلت محل الطريقة الإنجليزية التي كانت سائدة حينئذ ومعروفة تحت مصطلح Properiety Book- Keeping مقابل مصطلح Agency Book- Keeping الذي كانت تعرف به الطريقة الإيطالية.

ومن الناحية الوظيفية استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السابقة وهي توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤولية وفض النزاعات (Custodian & Steward Ship Servies) .

وبقي الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوروبا وقد كان لهذه الآلة التي اخترعها (James Watt) آثار اقتصادية حاسمة ومتعددة الوجوه. فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي الى الصناعة مما ساهم في تقدمها ومن جهة أخرى، ساهمت في تنشيط حركة النقل البري والبحري، فقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطاً موازياً في مجال المؤسسات المصرفية والتمويلية.

وقد اثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمشروعات حين حولها من الملكية الفردية الى الملكية الجماعية سواء في شكل شركات أشخاص أو في شكل شركات أموال، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمشروعات على أغراض المحاسبة، إذ بعد أن كانت الأغراض الرقابية، والحمائية تحتل المكانة الأولى خلال المرحلة التاريخية السابقة للثورة

---

(١٧) Ibid, P. (126)

الصناعية، أصبحت أغراضها في القياس والتقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية.

هذا وكما لعبت الرياضيات والمهتمون بها دوراً إيجابياً في تطوير الطرق والأساليب المحاسبية خلال المرحلتين التاريخيتين السابقتين، كذلك الحال كان دورهم خلال هذه المرحلة، مثال على ذلك، أن أول مؤلف لبحث المبادئ الأولية لتحليل التكاليف والذي صدر في بريطانيا عام ١٨٧٨كان من تأليف استاذ الرياضيات والاقتصاد السياسي يدعى (Robert Hamilton) كما نشرت خلال نفس الفترة مقالة رائدة في مجلة (The Engineer) عالج فيها كاتبها انحرافات التكاليف.[١٨]

وقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا، بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لان معدل النمو الصناعي في الأولى كان أسرع منه في الثانية وهناك في أمريكا، كما كان الحال في أوروبا، حمل العبء الأكبر في تطوير الأساليب المحاسبية في القياس والتحليل، مجموعة من الباحثين كان معظمهم من المهندسين أو ممن هم على دراية بالرياضيات، نذكر منهم على سبيل المثال لا الحصر:
Alexander, Hamilton, Church, Gant, Taylor, Horngren, Bierman, Ijiri, Jaedick… etc.
فكان (Hamilton) مثلاً، أول من وضع أسس تحديد معدلات التحميل كوسيلة لقياس الأعباء الإضافية الصناعية. أما المهندس (Emirson) فكان أول من وضع المبادئ الأساسية للتكاليف المعيارية، وكان ذلك في عام ١٩٠٨. [١٩]

وقد أبرز التطور الصناعي في أوروبا وأمريكا الحاجة إلى المزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصاً في مجال التحليل التكاليفي. لذا إذا أمكن القول: بأن الرياضيات قد قدمت للمحاسبة أساليب العد والحصر خلال الحقبة

---

(١٨) Roy Sidebothman, Op.cit, P. (15)

(١٩) Ibid, P. (16)

التاريخية الأولى، بينما قدمت لها مفهوم التوازن والتعادل خلال الحقبة التاريخية الثانية، فإنها خلال الحقبة التاريخية الثالثة والممتدة إلى عصرنا الحاضر، قد قدمت لها أهم المفاهيم والأساليب المستخدمة في مجال القياس والتحليل المحاسبي. ولعل مفهوم التحليل الحدي للتكاليف من أحسن الأمثلة على ذلك، إذ يعتبر هذا المفهوم نقطة تحول حاسمة في تاريخ المحاسبة حين حولها من المدخل الحسابي (Arithmatical Approach) الى المدخل الرياضي Mathematical Approach وكان المدعو Henry Hess أول من تعرض لهذا المفهوم بالبحث، حين نشر بحثاً في مجلة (Engineering Magazine) تعرض فيه للعلاقة القائمة بين التكاليف المتغيرة، والتكاليف الثابتة وحجم الإنتاج. وكانت هذه العلاقة، بمثابة حجر الأساسي الذي بنى عليه فيما بعد ما يعرف في المحاسبة بتحليل (التكلفة، الحجم، الربح) [٢٠]

وقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والاحصائية مرحلة النمو منذ الثلاثينات من هذا القرن. كان ذلك حين استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الاقتصادي التي عمت الاقتصاد العالمي خلال هذه الفترة ثم ازدادت هذه العلاقة توطدا حين استخدم WW. Leontief في عام ١٩٣٦ أسلوب تحليل المستخدم/ المنتج "المبنى على المصفوفات الرياضية" في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية ثم امتدت استخدامات هذا الأسلوب فيما بعد إلى المشروعات الاقتصادية.

وفي نهاية الخمسينات من هذا القرن، دخلت العلاقة بين المحاسبة والرياضيات ما يمكن تسميته بمرحلة الازدهار وذلك لسببين:

أولهما: شروع بعض المشروعات الاقتصادية، كشركات البترول باستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية، خصوصاً بعد تزايد استخدام الحسابات الإلكترونية فيها.

(٢٠) Johnson H. Thomas, **Toward a New Understanding of 19th Century Cost Accouting",** Accounting Review July 1981, p. 148 .

وثانيهما: انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس Modern Mesurement Theory والنظرية الحديثة للمعلومات Modern Information Theory . وقد تركت هاتان النظريتان آثاراً جوهرية على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك الدفاتر الى نظام للمعلومات الاقتصادية.

ومن المؤشرات الواضحة على توطد العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه المرحلة تزايد عدد البحوث والدراسات المقدمة من قبل المحاسبين حول الأصول العلمية والرياضية للقياس المحاسبي. ولعل أول خطوة على هذا الطريق، كان مؤلف (Mattessich) [٢١] الذي تعرض فيه بالبحث لعملية القياس المحاسبية بمنهج رياضي، مما يجعله مع مؤلف (Ijiri) [٢٢] في هذا المجال مرجعين لا غنى عنهما بالنسبة لأي باحث في مجالات القياس المحاسبي.

وفي عصرنا الحاضر، أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية، وتطبيقاتها العملية في مجالات القياس المحاسبي، موضوعاً رئيسياً قلما يخلو منه مؤلف أو دورية محاسبية. كما أن هذا الاتجاه لدى المحاسبين سيزداد في المستقبل طالما استمر سعيهم نحو ترشيد أساليب القياس التي يستخدمونها وذلك بقصد توفير مزيداً من الموضوعية للبيانات المحاسبية.

من جانب آخر، كان من أهم المعالم البارزة التي شهدتها الحقبة التاريخية الثالثة لتطور المحاسبة ظهور ما يعرف بالمجامع المهنية المحاسبية Professional Accounting Societies والتي كان لبريطانيا العظمى قصب السبق في إنشائها. ففي عام ١٨٥٣ أنشئ في اسكتلندا أول مجمع مهني تبعه آخر في جلاسجو عام ١٨٥٥ وثالث في لندن عام ١٨٧٠. وقد توجت هذه الجهود بعد ذلك عام ١٨٨٥

(٢١) Mattessich, R. **Accounting and analytical Methods,** (Irwin, Inc, 1964).

(٢٢)Ijiri, I. **The Foundations of accounting measurement a mathematical, Economic and behavioral Enquiry,** Prentice-Hall Inc. 1967 .

بانشاء معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز The Institute of Chartered Accounting in England & Wales.

أمـا فـي امـريكا الشـمالية فقد تأخر ظهور مثل هذه المجامع إلى بداية الثمانيـنات حيث ظهر أول مجمع مهني في كندا عام ١٨٨٠ وفي الولايات المتحدة الأمريكـية عام ١٨٨٢. أما المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين The Canadian Institute of Chartered Accountants . فقد أنشئ عام ١٩٠٢ في حين تأخر إنشـاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية The American Institute of Certifited Accountants إلـى عام ١٩١٧ [٢٣]. ومنذ ذلك التاريخ بدأ هذا المعهد نشاطه بمنح شهادة المحاسب القانوني المرخص CPA .

ولعـل الحدث الأبرز والأخير الذي شهده عالم المهنة خلال النصف الثاني مـن القرن العشرين كان تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام ١٩٧٣ وذلـك بموجب اتفاقية تمت بين مجموعة من الهيئات المهنية المحاسبية في الدول المـتقدمة. ومـنذ عـام ١٩٨٣ شملت عضوية هذه اللجنة جميع أعضاء الهيئات المحاسبية المهنية في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC فوصل عدد هؤلاء الأعضاء عـام ٢٠٠٠م إلى ١٤٣ عضواً ينتمون إلى ١٠٤ أقطار ويمثلون أكثر من مليوني محاسـب [٢٤]. وقد تخصصت هذه اللجنة في إعداد ونشر سلسلة معايير المحاسبة الدولـية والتي يلتزم بها المهنيون في معظم بلدان العالم عند إعداد البيانات المالية المنشورة، في حين تخصصت زميله أخرى لها هي لجنة معايير التدقيق الدولية في إعـداد ونشر سلسلة معايير التدقيق الدولية التي يلتزم بها المهنيون في مجال تدقيق البيانات المالية المنشورة.

---

(٢٣) Kam, V. op.cit, p. 29.

(٢٤) معايـير المحاسـبة الدولـية الصـادرة عـن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ٢٠٠٠ صفحة (١١).

أسئلة الفصل الثاني

١- مـن ناحية وظيفية مرت المحاسبة في ثلاث حقبات، حدد معالم كل حقبة منها وبين الدور الرئيسي الذي لعبته المحاسبة في كل منها.

٢- خطت المحاسبة في عهد الامبراطوريتين اليونانية والرومانية خطوة واسعة إلى الأمـام بفضـل عاملين هامين ، اذكر هذين العاملين وبين أثر كل منهما في تطور المحاسبة.

٣- يذكـر الباحثون للعرب مساهمتهم في تطوير المحاسبة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كيف كان ذلك؟

٤- هنالك عوامل بيئية وجغرافية رسخت جنوة لتكون البلد الذي شهد ولادة نظام القيد المزدوج على يد (باسيولى)، اشرح مدلول ذلك.

٥- عـند الحديث عن تطور المحاسبة عبر التاريخ لابد من تذكر دور الرياضيات وعلمائها في قيادة هذا التطور، اشرح ذلك بأمثلة.

٦- كيف أثرت الثورة الصناعية في تطوير المحاسبة؟

٧- مـن أهم الوظائف المعاصرة للنظام المحاسبي وظيفتي القياس والاتصال، وقد تركـز دور الـنظام المحاسـبي في هذا المجال بفضل انفتاح المحاسبة على نظريتيـن حديثتي العهد نسبياً. أذكرهما وبين كيف أثرا على المحاسبة في هذا المجال.

الفصل الثالث

ركائز (أسس) بناء نظرية المحاسبة

الأهداف: شرح الركائز الأساسية لبناء نظرية المحاسبة ممثلة بما يلي:

أولاً: أغراض المحاسبة ودورها في صياغة نظرية المحاسبة .

ثانياً: الفروض المحاسبة.

ثالثاً: المفاهيم (التعريفات المحاسبية).

ربعاً: المبادئ المحاسبية.

خامساً: الطرق والإجراءات المحاسبية.

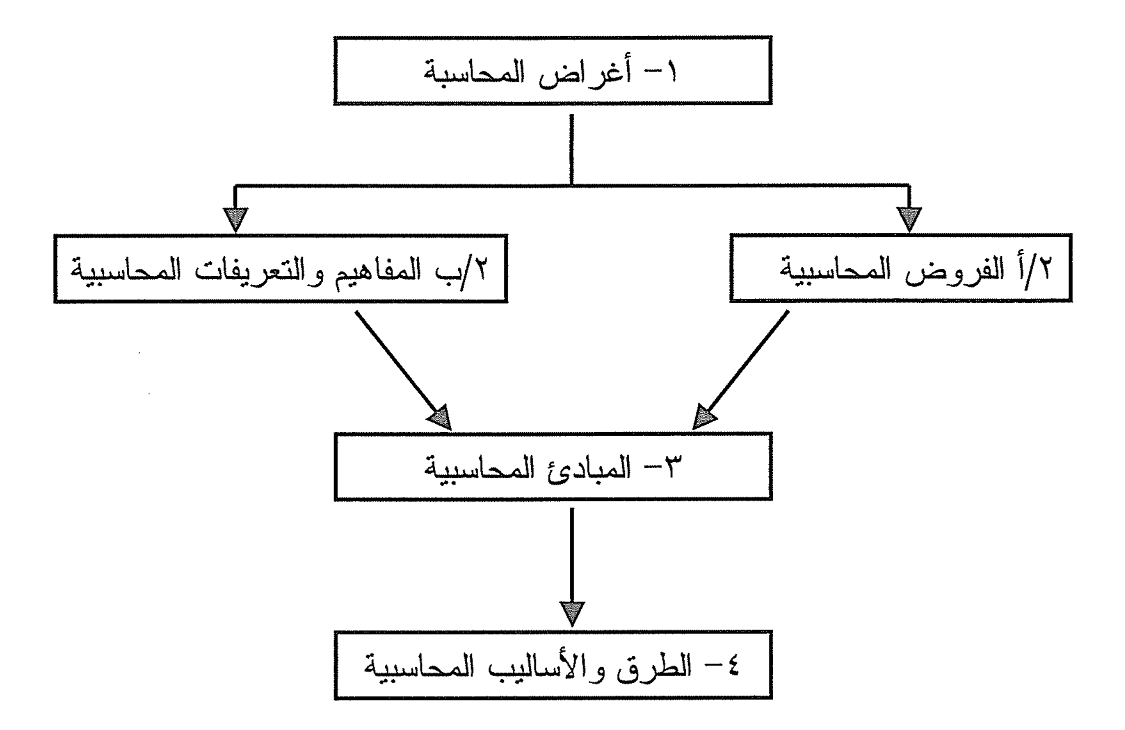
الفصل الثالث

ركائز (أسس) بناء نظرية المحاسبة

يمكـــن تقســـيم البنيان الأساسي لنظرية المحاسبة في أربعة مستويات على النحو الموضح في الشكل التالي [1]

شكل رقم (٣-١)

البنيان الأساسي لنظرية المحاسبة



١- المستوى الأول ويشمل بيانا باغراض المحاسبة Accounting Objectives

٢- المستوى الثاني ويشمل بيانا بما يلي:

أ- بيان بالفروض المحاسبية الأساسية Accounting Postulates

---

(١) Belkaoui, A. **Accounting Theory**, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, 1985, p. 217.

ب- بيان بالمفاهيم والتعريفات المحاسبية الأساسية Accounting Definitions and Concepts

٣- وفي المستوى الثاني يتم تحديد المبادئ أو المعايير المحاسبية Accounting Principles or Standards والتي هي في نطاقها أقل تعميماً من العناصر المشار اليها في المستوى الأول.

٤- أما في المستوى الرابع والأخير لبيان تطوير المحاسبة فيضيق نطاقه ليشمل الطرق والإجراءات Accounting Methods and Procedures والتي تحكم الممارسات المهنية في الواقع العملي.

أولاً: أغراض المحاسبة

باعتبارها فرعاً من العلوم الاجتماعية تطورت أغراض المحاسبة عبر الزمن وفقاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة وفي اتجاه يتفق مع الدور الوظيفي للمحاسبة. لذا بينما تمحورت أغراضها التقليدية على حماية حقوق الملاك تكرست وظيفة المحاسبة في دورها كنظام لمسك الدفاتر Book Keeping Systems . لكن وبعد تعاظم دورها كنظام للمعلومات Information System تطورت أغراض المحاسبة لتتواءم مع الواقع الجديد فتكرس دور النظام المحاسبي في توفير المعلومات المناسبة لأغراض مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات.

ثانياً: الفروض المحاسبية

تمثل هذه الفروض مجموعة من المسلمات المقبولة قبولاً عاماً بسبب امتثالها لأغراض المحاسبة ولكونها مستخلصة من البنية المحيطة بالمنشأة بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وتعتبر الفروض أو الافتراضات بمثابة نقطة البداية في بناء النظرية اذ تتمثل في تعميم ظاهرة معينة باعتبارها مقبولة قبولاً عاماً وكانها حقيقية تم التوصل اليها اما باستخدام الأسلوب الاستقرائي أو الأسلوب الاستنباطي في دراسة الظواهر.

ومن أهم الفروض المحاسبية المتعارف عليها ما يلي: [٢]

١- فرض الوحدة المحاسبية Accounting Entity

يقوم هذا الفرض على أساس أن للمنشأة بعد اكتسابها الصفة القانونية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المالك أو الملاك.

وتعتبر الوحدة المحاسبية بمثابة الاطار الاقتصادي محل اهتمام النظام المحاسبي وعلى نوع الوحدة المحاسبية وشكلها القانوني وكذلك طبيعة نشاطها يتوقف تصميم النظام المحاسبي فتتحدد بذلك أنواع المستندات والسجلات ومن ثم التقارير المالية.

ووفقاً لهذا الفرض فإن أية عملية مالية تتم بين المنشأة من جهة والمالك من جهة أخرى، يجب أن تعامل وكأنها تمت مع الغير وتسجل أما له أو عليه في حساب شخصي أو من خلال أي حساب آخر من حسابات حقوق الملكية.

٢- فرض الاستمرارية Going Concern

وفقاً لهذا الفرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك. وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية اذ يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للمنشأة وشخصية المالك أو الملاك. ويلعب هذا الفرض أيضاً دوراً هاماً في اعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة إذ بموجبه تعتبر المنشأة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم صحة أو ملاءمة هذا الفرض. وفي حال ظهور أية مؤشرات

(٢) Ibid, p. 220 .

تثــير مثل هذا الشك يتوجب على مدقق حسابات الشركة إجراء الاختبارات الكفيلة بالـتحقق مـن طبيعة المشكلة التي تثير هذا الشك، فاذا ما توصل الى قناعة بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار، عليه حينئذ اتخاذ الرأي المناسب في تقريره الصادر عـن المنشـأة، وفي مثل هذه الأحوال تخضع المنشأة للتصفية. وكما أشرنا سابقاً يعتبر هذا الفرض بمثابة حجر الزاوية لاعداد ميزانية الشركة وذلك سواء من حيث تصـنيف الأصـول والمطلوبات وكذلك في إجراء التسويات الجردية التي تتم في نهاية الفترة المحاسبية.

٣- فرض ثبات قيمة وحدة النقد Fixed Monetary Unit

يقوم هذا الفرض على أن وحدة النقد هي المقياس الذي يعتمد أساساً لاثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، كما أن قيمة هذه الوحدة ستبقى ثابتة بدون تغيير.

ومـن أهـم نواحـي القصـور في هذا الفرض أنه يجعل المعلومات التي تعرضـها القوائـم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معـدلات مرتفعة من التضخم بلا مدلول، لان تلك البيانات تكون قد أهملت التغير الحادث في القوة الشرائية Purehasing Power لوحده النقد. ولعل هذا العيب في تلك القوائم ما دعا الى تبنى الآراء الداعية الى ضرورة نشر القوائم المالية المعدلة بآثار التغير الحادث في المستوى العام للأسعار.

٤- فرض الفترة الزمنية Time Period

بموجب هذا الفرض، تقسم الحياة المستمرة لنشاط المنشأة إلى فترات زمنية متساوية (سنة ميلادية عادة) يتم في نهاية كل فترة منها توقف اصطناعي لنشاطها بقصـد إعـداد ما يعرف بالحسابات الختامية. وحيث أن الفترة الزمنية وهي سنة ميلادية تعتبر قصيرة نسبياً بالقياس الى عمر المنشأة، لذا كان من الضروري تبني أسـاس الاسـتحقاق فـي اعداد القوائم المالية وما يتطلبه ذلك من إجراء للتسويات الجردية وذلك بالإضافة الى مبدأى المقابلة والاعتراف بالايرادات والمصروفات.

من جانب آخر فإن تزايد الحاجة إلى الافصاح عن البيانات المالية لخدمة أغـراض المسـتثمرين في أسواق المال أدى الى ظهور التقارير المالية المرحلية Interim Reports والتـي تتطلب اعداد بيانات مالية ربع سنوية أو نصف سنوية تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة.

ثالثاً: المفاهيم (التعريفات) المحاسبية Accounting Concepts

يعرف المفهوم من الزاوية النظرية بأنه *"النتاج الذي ينتج من عملية تعريف وتصـنيف ثـم تفسير الظواهر المختلفة"* [٣] . ويرى البعض بأن المفاهيم جزء من الفروض أو المسلمات Postulates وبشكل المفاهيم وإلى حد ما الإطار المفاهيمي لاعداد القوائم المالية.

كمـا أن البعض يعتبر المفاهيم المحاسبية المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض والمبادئ المحاسبية ومن الأمثلة على الخلط القائم في الفكر المحاسبي بين مصـطلحات المفاهـيم والأعراف أو الافتراضات ثم المبادئ هو أن البعض مثل Moonitz مـثلاً يعتـبر الافصـاح مـن الأعراف Convention [٤] في حين أن الاجمـاع السائد على اعتباره مبدأ Principle كما يطلق البعض على التحفظ Conservatism أحـياناً مصـطلح مـبدأ فـي حين يراه البعض من الأعراف Convention كمـا يصـنف البعض القابلية للمقارنة Comparability باعتبارها مـبدأ في حين يصنفه آخرون على أنه مفهوم. كذلك الحال بالنسبة للأهمية النسبية Materiality فمـن البعض من يصنفها على أنها مفهوم في حين يصنفها آخرون باعتبارها مبدأ.

(٣) Wolk , H. I, Tearney, M. G, and Dodd, L. J. **Accounting Theory Aconceptual and Institutional Approach**, South- Western College Publishing , 2001, P. 137 .

(٤) Moonitz Maurice, **The Basic Postulates of Accounting Research Study** No.1 (AICPA, 1961).

رابعاً: المبادئ المحاسبية

تصنف المبادئ المحاسبية عادة في مجموعتين هما: (٥)

١- مبادئ مرتبطة بالمدخلات Input- Oriented Principles

٢- مبادئ مرتبطة بالمخرجات Output- Oriented Principles

١- المبادئ المرتبطة بالمدخلات

وتشمل مجموعة المبادئ التي تتعلق بالمناهج والقواعد المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتحديد محتواها وكذلك تحديد الايضاحات المكملة لتلك القوائم. ويمكن تجزئة هذا النوع من المبادئ أيضا في مجموعتين فرعيتين هما:

١/١ مجموعة المبادئ المرتبطة بموضوع الاعتراف بالايرادات وبالمصروفات وهي على صلة بتطبيق محاسبة التكلفة التاريخية على قياس الدخل أكثر من ارتباطها بتقييم الأصول والالتزامات.

١/ ٢ مجموعة المبادئ المقيدة Constraining Principles

أي تلك المبادئ التي تضع إما حدوداً Limitations بالنسبة للقوائم المالية كمبدأ التحفظ، وإما توفر ضوابط Checks على إعداد تلك القوائم كمبدأ الافصاح أو مبدأ الأهمية النسبية.

١/١ المبادئ المرتبطة بموضوع الاعتراف بالايرادات والمصروفات

١/١/١ مبدأ الاعتراف Recognition Principle

وهو على صلة بتوقيت اثبات الايرادات والمصروفات. وقد اختلفت الآراء حول تحديد الحدث الرئيسي المحدد لهذا التوقيت. وقد حدد FASB معيارين رئيسيين لتحديد توقيت الاعتراف بالايرادات وهما: (٦)

---

(٥) Wolk, Tearney and Dodd, op.cit, p. 139 .

(٦) Financial Accounting Standards Board, **Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises,** SFAC No. 5, FACSB 1984.

أ- أن تكون الأصول التي ستحصل عليها المنشأة مقابل الايراد محققة Realized أو قابلة للتحقق Realizable بمعنى القابلية للتحقق في صورة نقد.

ب- أن تكون عملية توليد أو اكتساب الايراد قد اكتملت بصورة جوهرية.

وبالنسبة للمصروفات فيتم الاعتراف بها بالاسترشاد بما يعرف بواقعة الاستنفاد Expiration أي تحول الأصل إلى نفقة أو مصروف بربطها بالايراد المحقق منها وفقاً لمبدأ المقابلة.

١/١/٢ مبدأ التكلفة Cost Principle

يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle والذي يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية. وبموجب هذا المبدأ يتم اثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي Acquistion Cost والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام. (٧)

ومبدأ التكلفة التاريخية على صلة وثيقة بمجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية الأساسية مثل: مبدأ الموضوعية وفرض الاستمرارية وكذلك فرض ثبات وحدة النقد. فبخصوص مبدأ الموضوعية يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية مدعماً له ذلك على اعتبار أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في اثبات الأصول والالتزامات وكذلك في تصنيفها يعزز موضوعية البيانات المحاسبية. أما فرض الاستمرارية والذي يقوم على افتراض استمرارية المنشأة الى ما لا نهاية فيعزز تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في مسائل القياس عوضاً عن أساليب القياس الأخرى كأسلوب القياس باستخدام مدخل التكلفة الجارية Current Cost . لكن فرض ثبات وحدة

---

(٧) تجدر الملاحظة إلى أن أهمية هذا المبدأ أي مبدأ التكلفة التاريخية في اعداد القوائم المالية المنشورة قد بدأت تتضاءل في عصرنا الحاضر وذلك لصالح القيمة العادلة Fair Value كأساس لادراج الأصول في تلك القوائم. وللمزيد من الايضاح انظر: معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC ، مرجع سبق ذكره، المعيار الدولي رقم (٣٩) بعنوان "الأدوات المالية".

النقد واستخدامه جنباً إلى جنب مع مبدأ التكلفة التاريخية وما يترتب على ذلك من تجاهل للتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بفعل التغير في المستوى العام للأسعار. يجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أو الانكماش الاقتصادي مضللة وبلا مدلول.

٣/١/١ مبدأ المقابلة Matching Principle

ويقضي بمقابلة الايرادات المحققة أو المكتسبة خلال الفترة المحاسبية بالمصروفات المستنفدة في تحقيق أو اكتساب تلك الايرادات وذلك تمهيداً لتحديد نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة.

١/ ٢ مجموعة المبادئ المقيدة

١/٢/١ مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) Conservatism

ويطبق في الممارسة المهنية عن طريق السعي لاختيار من بين البدائل المختلفة للسياسات والأساليب المحاسبية ما يؤدي منها إلى عدم المبالغة في قيمة دخل الفترة المحاسبية أي ما يؤدي منها إلى تخفيض الأرباح في قائمة الدخل، وكذلك ما يؤدي منها إلى تخفيض قيم الأصول وتعظيم قيم المطلوبات في الميزانية العمومية.

وهكذا يتطلب هذا المبدأ عدم السرعة في الاعتراف بالايرادات مقابل تسريع الاعتراف بالخسائر والمصروفات. ولعل من أهم تطبيقاته في الحياة العملية: تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل، وتكوين المخصصات بأنواعها كمخصص الديون المشكوك فيها، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

٢/٢/١ مبدأ الافصاح Disclosure

يشير هذا المبدأ والذي تزايدت أهميته في عصرنا الحاضر الى ضرورة الحرص على توفير المعلومات المناسبة في القوائم المالية المنشورة وذلك لمصلحة الطوائف أو الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه المعلومات وبالقدر الذي يساعدهم

في عملية اتخاذ القرارات. ويمكن توفير هذه المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في خارجها.

هذا وسيتم شرح أبعاد هذا المبدأ بشكل مفصل في موضع لاحق في الكتاب.

٣/٢/١ مبدأ الأهمية النسبية Materiality

بموجب هذا المبدأ تتحدد الأهمية النسبية لبند معين أو لمجموعة من البنود من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المنشورة وذلك على أساس مدى ملاءمة البند أو البنود لأغراض التقييم واتخاذ القرارات.

ويلعب هذا المبدأ دوراً هاماً في تحديد مستوى الدمج المناسب Aggregation Level لدى اعداد القوائم المالية المنشورة، كما يلعب الدور نفسه في عملية تدقيق تلك القوائم من قبل مدققي الحسابات.

٤/٢/١ الموضوعية Objectivity

يعتبر هذا المبدأ ركناً أساسياً في تنفيذ عملية القياس المحاسبي. إذ بموجبه تتحدد طبيعة ونوعية المستند أو قرينة الإثبات التي بناء عليها يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية.

كما أن هذا المبدأ هام من زاوية توفير عنصر الحيادية Neutrality في القياس وذلك الى الحد الذي يقلص إلى أدنى حد ممكن تأثير الاجتهاد الشخصي في القياسات المحاسبية.

٢- المبادئ المرتبطة بالمخرجات

تسعى هذه المبادئ وبشكل عام إلى توفير الخواص أو السمات المطلوبة في القوائم المالية وذلك كي تعظم قيمة المنفعة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم. ومن أهم هذه المبادئ ما يلي: (٨)

(٨) Wolk , Tearney Dodd, op.cit, p. 192 .

٢/ ١ مبدأ القابلية للمقارنة Comparability

لعل من أهم أغراض هذا المبدأ من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هو جعـل المعلومـات التي تعرضها القوائم المالية قابلة للمقارنة مما يمكنهم من تقييم نـتائج الأعمال والمراكز المالية وبالقدر الذي ييسر عليهم التنبؤ المستقبلي بالدخل والـتدفقات الـنقدية. لذا فإن هذا المبدأ على صلة وثيقة بكل من المبدأين اللاحقين وهمـا مـبدأ الاتساق، ومبدأ التوحيد باعتبارهما أيضا هامان لجعل البيانات المالية قابلة للمقارنة.

٢/ ٢ مبدأ التماثل (الاتساق) Consistency

يقتضـي تطبـيقه في الحياة العملية بأن تستمر المنشأة لدى إعداد بياناتها المالـية السنوية في استخدام الطرق والأساليب المحاسبية نفسها في مجالات القياس والافصاح على مدار الفترات المالية المتتالية وذلك ما لم يوجد سبب يبرر الخروج عن هذا المبدأ بتبني طرق أو أساليب أخرى بديلة.

والالـتزام بتطبيق هذا المبدأ يكسب القوائم المالية قدرا من الموثوقية يمكن مسـتخدمي تلك القوائم من الاعتماد عليها في عملية التقييم وعملية التنبؤ بمستقبل نشـاط المنشـأة. مـن هـنا فإن أي خروج عنه ولأي سبب من الأسباب يستدعي الافصـاح عـن السبب مع الحرص (إذا كان ذلك ممكناً) على الافصاح عن الأثر المتراكم للتغيير في صورة كمية.

٢/ ٣ التوحيد Uniformity

يقضـي هذا المبدأ بضرورة أن تتبنى المنشآت التي تعمل في نفس النشاط الطـرق والأسـاليب المحاسبية نفسها عند اعداد قوائمها المالية لفترة مالية معينة. بمعـنى أن مجموعة المنشآت التي تعمل في مجال تصنيع الألبسة عليها لدى إعداد قوائمهـا المالية للعام ٢٠٠٢ مثلاً أن تكون الطرق المتبعة مثلاً في تقييم المخزون مـن البضاعة أو في استهلاك الآلات موحدة بين جميع تلك المنشآت وذلك لتوفير عنصـر القابلـية للمقارنة بين أداء تلك المنشآت. ومع أهمية هذا المبدأ من الناحية

الـنظرية، إلا أن تطبيقه في الواقع العملي يواجه بمعوقات كبيرة أدت إلى تضاؤل أهميته.

خامساً: الطرق والإجراءات المحاسبية

وهـي عـبارة عـن مجموعة الطرق والأساليب والإجراءات التي تحكم المهنيين في ممارساتهم المهنية. لذا تعتبر بمثابة المحصلة النهائية للمستويات الثلاثة المشار إليها سابقاً في البنيان الأساسي للنظرية المحاسبية، والتي تعكس عادة البيئة المحيطة بالمنشأة وعناصرها الأساسية الاجتماعية والسياسية والاقتصادية.

مثال على ذلك الطرق المستخدمة في استهلاك الأصول الثابتة أو في تقييم المخزون من البضاعة، أو طرق وإجراءات توحيد القوائم المالية الموحدة.. الخ .

أسئلة الفصل الثالث

١- حدد المستويات التي يقوم عليها البنيان النظري لنظرية المحاسبة.

٢- ما الفرق بين الفروض المحاسبية والمفاهيم المحاسبية؟

٣- تقسم المبادئ المحاسبية في مجموعتين رئيسيتين أعط أمثلة للمبادئ التي تشملها كل منهما.

٤- ماذا يقصد بالمبادئ المحاسبية المقيّدة ؟ أعط أمثلة عليها وكيف تطبق في الممارسات المهنية.

٥- يرى البعض أن مبدأ التكلفة التاريخية قد بدأ يفقد أهميته في عصرنا الحاضر. علق على هذه العبارة.

٦- أعط أمثلة لتطبيق ما يلي في الممارسات المهنية

- فرض الوحدة المحاسبية
- فرض الاستمرارية
- فرض ثبات وحدة النقد
- مبدأ التكلفة التاريخية
- مبدأ المقابلة
- مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر)
- مبدأ الأهمية النسبية
- مبدأ الموضوعية
- مبدأ التماثل (الاتساق)
- مبدأ التوحيد

الفصل الرابع

مداخل (مناهج) بناء نظرية المحاسبة

الأهداف: التعريف بالمداخل أو المناهج المتعارف عليها في بناء نظرية المحاسبة وهي كما يلي:

أولاً: مدخل الأغراض المحاسبية ويتفرع في :

١- المدخل التقليدي
٢- مدخل الإفادة للقرارات
٣- مدخل اقتصاديات المعلومات

ثانياً: مدخل المشاكل المحاسبية ويتفرع في:

١- المدخل الضريبي
٢- المدخل القانوني
٣- المدخل الاخلاقي
٤- المدخل الاقتصادي
٥- المدخل السلوكي
٦- المدخل البنائي أو الهيكلي
٧- المدخل التنبؤى
٨- المدخل الايجابي
٩- مدخل الأحداث

الفصل الرابع
مداخل (مناهج) بناء النظرية المحاسبية
Theory Approachs in accounting

يسلك الباحثون في مجال الأصول الفكرية لنظرية المحاسبة مداخل متعددة. فمن فريق مثل الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) مثلاً من سلك في هذا المجال منهج أو مدخل الغرض. ومنهم من سلك منحى آخر هو مدخل المشاكل المحاسبية.

أولاً: مدخل الأغراض المحاسبية

وفقاً لهذا المدخل تقسم المناهج المتبعة لبناء نظرية المحاسبة في ثلاثة أنواع هي: [١]

١ - المدخل التقليدي Classical Approach

وقد تمحور هذا المدخل على النظم المستخدمة في مجال التقييم Valuation Systems وأصولها النظرية في الفكر المحاسبي. وقد بقي هذا المدخل سائداً خلال الفترة من ١٩٢٢-١٩٦٢ . ووفق هذا المدخل اتسمت معظم الأساليب المستخدمة في هذه النظم بكونها وبشكل أساسي من النوع النمطي والاستنباطي ولا تتلاءم مع احتياجات متخذي القرارات.

ويمكن تقسيم المدخل التقليدي الى مدخلين فرعيين هما:

١/ ١ المدخل الاستنباطي أو الاستنتاجي أو الاستدلالي Deductive Approach

يقوم هذا المنهج لبناء نظرية المحاسبة على أساس التدرج من العام الى الخاص أي البدء بالفروض والمصادرات Propositions أو المسلمات Postulate المحاسبية ليتم بعد ذلك واعتمادا على التحليل المنطقي الوصول منها إلى المبادئ

(١) Wolk, Tearney and Dodd, op.cit, p. 189

Principles والتي سيتم فيما بعد الاسترشاد بها لتطوير الطرق والأساليب المحاسبية المطبقة في الممارسات المهنية.

بمعنى أن هذا المنهج يبدأ بتحديد أغراض المحاسبة ليتم بعد ذلك ملاحظة الظواهر العامة في البيئة المحاسبية التي تقود فيما بعد الى استنتاج مجموعة المبادئ المحاسبية التي ستستخدم في المرحلة الأخيرة في وضع وتطوير الطرق والأساليب المحاسبية.

١/ ٢ المدخل الاستقرائي Inductive Approach

على عكس المنهج السابق، يبدأ هذا المدخل بالتدرج من الخاص الى العام أي بدراسة المشاهدات الواقعية أو العملية ليستخلص منها فيما بعد مجموعة من الملاحظات. بعد ذلك يتم تحليل وتصنيف تلك الملاحظات للكشف عما يوجد بينها من علاقات أو أوجه تشابه. ثم من خلال تلك العلاقات أو أوجه التشابه يتم استنتاج المبادئ. وفي الخطوة الأخيرة يتم تعميم النتائج المستخلصة بعد أن يتم إخضاعها للاختبار.

ولعل من أهم منظري هذا المدخل كان كل من: Hatfield, Gilman, Littleton, Paton and Ijiri إذ ركز هؤلاء جهودهم على استخلاص الأسس والركائز النظرية للمحاسبة من خلال حصر جميع ما يساهم في ترشيد وتحسين الممارسات المهنية. وقد بنى Ijiri على هذا المدخل دفاعه الدائم والمستمر عن الاستمرار في استخدام مبدأ الكلفة التاريخية في الممارسات المحاسبية المعاصرة.

٢- مدخل الإفادة للقرارات Decision Usefulness Approach

تزايدت أهمية هذا المدخل في تطوير نظرية المحاسبة على حساب المنهج التقليدي خصوصا بعد تحول أغراض المحاسبة لحفز التركيز على أغراض مستخدمي البيانات المالية ووفقاً لهذا المدخل يتوجب اختيار الطرق والأساليب والمبادئ المحاسبية وفقاً لمدى الفائدة او المنفعة Utility المحققة منها لمستخدمي

المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات..لذا فالمعيار الذي يحكم هذا المدخل في بناء النظرية المحاسبية وهو المنفعة يظهر جلياً في عبارة مشهورة لأحد المنظرين Hendriksen حين قال: (٢)

A Theory without practical Consequences is a Bad Theory .

وقد تمحور هذا المدخل على نوعين من النظم هي : (٣)

٢/ ١ النظم المفيدة في بناء نماذج القرارات Decision Models

أي تلك التي تخدم أغراض المستخدمين في بناء نماذج التقييم مثل: نموذج التدفقات النقدية المخصومة. وتتصف هذه النظم بأنها من النوع الاستقرائي ، كما أنها تركز على توفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ قرارات معينة ومن قبل مستخدم معين أو مجموعة معينة من المستخدمين.

٢/ ٢ النظم المفيدة لمتخذ القرار Decision Maker

وتتسم بكونها وصفية Descriptive أكثر من كونها نمطية Normative لأنها تسعى الى معرفة ما هي المعلومات التي يستخدمها فعلاً أو يرغب فيها متخذ القرار. أي تقوم على افتراض ان المعلومات المرغوب فيها هي ما يجب توفيره لذا فإن البحوث التي دارت في هذا المجال إضافة إلى كونها وصفية فانها أيضا Inductive أو تجريبية Empirical .

٣- مدخل اقتصاديات المعلومات Information Economics Approach

هذا المدخل بخلاف المدخلين السابقين لا يركز مباشرة على البدائل المختلفة من نظم التقييم، وانما يركز عوضاً عن ذلك على منافع وتكاليف المعلومات المحاسبية فهو ينظر إلى المعلومات المحاسبية باعتبارها سلعة اقتصادية لها كلفة وهو ما لم يكن متعارفاً عليه في السابق.

---

(٢) American Accounting Association , "**An Evaluation of External Reporting Practices**, Accounting Review Supplement , AAA, 1969 , pp (79-123)

(٣) Hendriksen, E.S, **Accounting Theory** , IRWIN , 1992 , p. 21 .

وفقاً لهذا المدخل وحيث أن المعلومات المحاسبية ليست كما كان ينظر لها سابقاً سلعة بلا ثمن، لذا فإن التقارير المالية وما يترتب عليها من إفصاح عن المعلومات يجب أن تعامل على أنها سلعة خاصة Private Good لا سلعة عامة Public Good ، وحيث أن لها كلفة، لذا يجب أن تكون المنافع المحققة منها أكبر من تكلفتها. (٤)

ثانياً: مدخل المشاكل المحاسبية لبناء نظرية المحاسبة

يتمحور هذا المدخل في بناء نظرية المحاسبة حول العلاقات القائمة بين المشاكل المحاسبية التي يصادفها المحاسب خلال ممارساته المهنية وبين نظرية المحاسبة. بمعنى أن الهدف الأساسي للنظرية يجب أن يتمحور حول تأصيل الممارسات المحاسبية عن طريق البحث عن جذورها الفكرية في نظرية المحاسبة.

ضمن هذا الإطار حدد أنصار هذا المدخل ستة مداخل فرعية لبناء نظرية المحاسبة هي كما يلي :

١- المدخل الضريبي Tax Approach

يسلك هذا المدخل للإجابة عن السؤال التالي:

ما هو الوضع الضريبي للمنشأة.. ؟ لذا يلاقي هذا المدخل تأييداً كبيراً من المهتمين بتوقيت الاعتراف بالايراد وذلك لأغراض تحديد الوعاء الضريبي للمنشأة، مما يتطلب مراعاة الاختلاف القائم بين معايير الاعتراف بالايراد لأغراض المحاسبة الضريبية عنها بالنسبة لأغراض التقارير المالية المنشورة.

هذا ومع أن التشريعات الضريبية تخدم الممارسات المحاسبية في أكثر من مجال بقصد الإجابة عن التساؤل المطروح أعلاه، إلا أن ذلك لا يعني تجاهل الآثار السلبية لتلك التشريعات مثل:

(٤) Wolk , Tearney and Dodd, op.cit, p. 191

- إن طريقة الاستهلاك الأصول الثابتة المقبولة لأغراض تحديد الدخل الضريبي والتي تلزم المنشآت باتباعها وفق أحكام القانون الضريبي قد لا تكون متمشية مع النظرية المحاسبية.
- كما ينطبق الكلام السابق نفسه على الطريقة التي تلزم المنشآت باتباعها في مجال قياس تكلفة المخزون، أو الطريقة التي تلزم باتباعها في مجال رسملة المصروفات.

٢- المدخل القانوني Legal Approach

يسلك هذا المدخل عندما يكون السؤال المطروح هو:

ما الجوانب القانونية التي يتوجب مراعاتها في الممارسات المهنية وكذلك في وضع المبادئ أو المعايير المحاسبية التي تحكم تلك الممارسات؟

فمما لا شك فيه هو أن النواحي أو الجوانب القانونية مثلها مثل النواحي الاقتصادية يجب أن لا تغيب عن بال المحاسب في ممارساته المهنية وكذلك عن بال واضعي المبادئ والمعايير المحاسبية لدى وضع أو تطوير تلك المبادئ والمعايير.

لكن هنا أيضا وكما هو الحال في المدخل السابق، يجب الانتباه الى اختلاف نظرة كل من المحاسب والمحامي حيال بعض المسائل مثل نظرة كل منهما الى الدخل Income فالمحامي يولي جل اهتمامه للدخل الخاضع للضريبة أو ذلك الجزء منه المتاح لتوزيعات الأرباح أكثر من اهتمامه بالدخل بمفهومه الاقتصادي كمولد للقيمة المضافة، أو لمفهومه المحاسبي كمؤشر للأداء التشغيلي.

٣- المدخل الاخلاقي Ethical Approach

يتمحور هذا المدخل حول البحث عن إجابة للسؤال التالي:

ما هو الشيء الصواب أو الصحيح الذي يتوجب على المحاسب عمله.. ؟ أي عند إعداد القوائم المالية مثلاً يكون السؤال المطروح هو:

هل القوائم المالية تعتبر معبّرة عن الوضع الحقيقي للمنشأة؟

ثم هل التزمت الإدارة في اعداد تلك القوائم بالمبادئ أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها؟

ولعل مفهوم التمثيل العادل، أو مفهوم عدم التحيز أو مفهوم الحقيقة هي من أفضل الأمثلة على المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المدخل.

وبناء لهذا المدخل ولتحقيق سمه العدالة في القوائم المالية يجب أن تخلو تلك القوائم من أي آثار للتحيز مما يتطلب من معديها التحلّي بالمصداقية والأخلاق الحميدة. وكان Patillo قد وضع سمة العدالة على رأس القائمة في تقييم المعايير الأخرى التي تحكم اعداد هذه القوائم. [٥]

وقد تزايدت أهمية المدخل الأخلاقي في عصرنا الحاضر خصوصاً في مجال تدقيق البيانات المالية المنشورة حيث يستخدم مصطلح تعبر بعدالة Present Fairly في تقرير المدقق باعتباره معياراً يعبر عن قناعة المدقق بمصداقية المعلومات المحاسبية التي تحويها تلك القوائم.

٤- المدخل الاقتصادي Economic Approach

يسلك هذا المدخل للإجابة عن التساؤل التالي:

ما الآثار التي ستترتب على الاقتصاد من جراء اتباع طريقة أو أسلوب محاسبي معين؟

أو ما الأثر الذي سيتركه اختيار إجراء محاسبي معين على مصالح المساهمين أو على المصالح الاقتصادية للطوائف الأخرى ذات العلاقة؟ ثم هل يوجد افصاح كاف عن الأسباب الحقيقية لتبني هذا الأجراء؟

وبموجب المدخل الاقتصادي يجب أن يتم من بين المبادئ والطرق المحاسبية المتعددة اختيار المبدأ أو الطريقة ذات التأثير الأفضل على الاقتصاد . ومن الدول

(٥) Patillo, James W., **The Foundations of Financial Accounting**, Lousiana State University Press, 1965, P. 11.

التي تتبنى هذا المدخل السويد. وهكذا وبناء عليه فإن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يجب استخدامها بدلاً من أي من الطريقتين الوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة المتوسط المرجح لسعر التكلفة لدى تقييم المخزون السلعي خلال فترات يسودها معدلات مرتفعة من التضخم لأن الطريقة الأولى تقلص من الآثار التضخمية على النشاط الاقتصادي.

ويبرز هذا المدخل حقيقة هامة هي أن كثيراً من المبادئ والمفاهيم المحاسبية التي تبنى عليها الممارسات المهنية للمحاسب لها جذور اقتصادية. لذا يتفرع هذا المدخل الى مدخلين فرعيين هما:

٤/ ١ مدخل الاقتصاد الكليّ Macroeconomic Approach

ويسعى هذا المدخل إلى توضيح آثار البدائل المحاسبية المتعددة في الممارسة المهنية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث التقارير وذلك على النشاط الاقتصادي على المستوى الكلي وليس في حدود مستوى النشاط الاقتصادي للمنشأة فقط.

مثال على ذلك الجدل النظري الذي يدور حول الرأي الذي يدعو إلى تشجيع المنشآت على تبنى سياسات محاسبية تسمح بالتوسع في توزيعات الأرباح وكذلك التوسع في الانفاق الرأسمالي خلال فترات الانكماش الاقتصادي وفي الوقت نفسه الذي يدعو إلى الحد من التوسع في الاستثمار الرأسمالي خلال فترات التضخم.

٤/ ٢ مدخل الاقتصاد الجزئي Micro economic Approach

يركز هذا المدخل على توضيح آثار البدائل المحاسبية سواء في مجال الإجراءات أو في طرق التقرير وذلك على القياس المحاسبي والأنشطة الاقتصادية ولكن على مستوى المنشأة فقط.

وهذا المدخل هو ما يلاقي اهتماماً متزايداً في الطرق المحاسبية الحديثة إذ بموجبه ينظر للمنشأة على أنها وحدة اقتصادية تؤثر بأنشطها الرئيسية ومن خلال نشاطها السوقي على الاقتصاد الكلي.

٥- المدخل السلوكي Behavioral Approach

يسعى هذا المدخل للإجابة عن التساؤل التالي:

لماذا تختار إدارة المنشأة إجراءاً محاسبياً معيناً أو طريقة محاسبية بعينها من بين البدائل المختلفة للإجراءات والطرق المحاسبية؟

لذا يدعو هذا المدخل إلى ضرورة التركيز على العوامل النفسية والاجتماعية لاحداث أي تغيير أو تطوير في النظريات المحاسبية. ومن أهم ثمار هذا المدخل هو في مساهمته النوعية في تغيير وظيفة المحاسبة من نظام لمسك الدفاتر الى نظام للمعلومات. كما أنه ساهم أيضا في تكريس الأهمية المتزايدة لنظم المحاسبة الإدارية ومن ثم تكريس أهمية خاصية الملاءمة Relevance باعتبارها من أهم الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية. كذلك أولى هذا المدخل أهمية قصوى نحو تحديد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية مما وضع الأسس النظرية لنشوء مفهوم التقارير المالية ذات الأغراض المتعددة.

وكانت بداية تبنى هذا المدخل لبناء طرق المحاسبة في بداية السبعينات وذلك على يد مجموعة من الباحثين لعل أبرزهم Devine [٦] ثم أكدت على أهميته فيما بعد الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) وقد ساهم هذا المدخل الى حد كبير في تطوير وارتقاء المحاسبة الإدارية. [٧]

٦- المدخل البنائي أو الهيكلي Structural Approach

يسعى هذا المدخل للإجابة عن تساؤلات تدور حول المفاهيم أو التعريفات المحاسبية الأساسية والتي تعتبر ركيزة من ركائز أو مقومات النظرية المحاسبية . ومن الأمثلة على تلك التساؤلات.

---

(٦) Devine C. Thomas, **Essays in Accounting Theory**, Privately Published, 19871, pp (1-80)

(٧) American Accounting Association, **Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory** , AAA, 1977.

ما هو تعريف الايراد.. ؟

او ما المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.. ؟

ويولى هذا المدخل أهمية خاصة لهيكل أو بناء النظام المحاسبي نفسه مثل ضرورة مراعاة مبدأ التماثل أو الاتساق Consistency في أساليب القياس والافصاح لدى إعداد القوائم المالية. زد على ذلك فإن معظم التعريفات الدارجة في الفكر المحاسبي ومن ثم تطور هذه التعريفات كانت نتاج هذا المدخل خصوصا ما يتعلق منها بدور النظام المحاسبي في تحليل وتصنيف ثم تلخيص العمليات المالية.

٧- المدخل التنبؤي Predictive Approach

يسعى هذا المدخل إلى البحث عن حلول للمشاكل المحاسبية التي تنشأ عن استخدام طرق بديلة في القياس المحاسبي وكذلك لوضع أسس تبنى عليها المفاضلة بين تلك البدائل. ويرتكز على معيار القدرة التنبؤية للبدائل المختلفة من أساليب القياس عند استخدامها في التنبؤ بالأحداث التي تهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، بمعنى أن أسلوب القياس ذو القدرة التنبؤية الأكبر بحدث معين سيكون هو الأسلوب الأمثل لقياس هذا الحدث.

لذا فإن معيار القدرة التنبؤية على صلة وثيقة بعنصر الملاءمة Relevance باعتباره العنصر الأكثر أهمية في التقارير المحاسبية من وجهة نظر متخذي القرارات. وقد لاقى المدخل التنبؤي لبناء وتطوير نظرية المحاسبة اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين في مجالين هامين هما: [٨]

١- مدى قدرة البيانات المحاسبية في تفسير التنبؤ بالأحداث الاقتصادية مثل: التنبؤ بالأرباح، والتنبؤ بالفشل المالي.

٢- ومدى قدرة تلك البيانات في تفسير التنبؤ بتأثير الافصاح عن المعلومات المحاسبية على أسعار الأوراق المالية، كتفسير فرضية السوق المالي الكفؤ

---

(٨) Belkaoui, A. opcit, p. 122 .

EMH أو تفسير نموذج التسعير على أساس العلاقة بين الأصول ورأس المال CAPM. كما أن من أهم الدراسات التي اعتمدت على هذا المدخل كانت تلك التي دارت حول المحتوى الاعلامي للأرقام التي تعرضها القوائم المالية المنشورة مثل تلك التي تبحث عن مدى استجابة اسعار الأوراق المالية لتوزيعات الأرباح المعلن عنها، أو الدراسات التي تسعى إلى استكشاف أثر المعلومات المستخلصة من القوائم المالية المنشورة على المخاطر المنتظمة للأسهم.

٨- المدخل الايجابي Positive Approach

تمتد جذور هذا المدخل الى مفاهيم اقتصادية وردت في مقالة مشهورة للعالم الاقتصادي المميز والحائز على جائزة نوبل (**فريدمان**) والتي كان قد خصصها لمناقشة مزايا الاقتصاد الايجابي Posisitive Economics بالمقارنة مع الاقتصاد النمطي Normative Economics وقد فرق فيها بين المصطلحين على النحو التالي: (٩)

الايجابي يعني ما يمثل الواقع الحالي (What is) أي الحقيقي، في حين يعني النمطي المثالي Ideal أي (What Ought to be)

وهكذا كان تبنى المدخل الايجابي لنظرية المحاسبة بقصد التركيز على تفسير الواقع الحالي للمحاسبة وأثره على مستخدمي البيانات المالية.

ومن المفيد الإشارة في هذا المجال إلى رأي مدرسة Rochester ومفاده ان معظم النظريات المحاسبية التقليدية كانت غير علمية Unscicntific باعتبارها مثالية أو نمطية Normative تهمل تفسير الممارسات المحاسبية الراهنة وعلاقة هذه الممارسات برغبات الادارة، ولذا عجزت تلك النظريات عن تعليل وتفسير

(٩) Friedman, Milton, **The Metholdogy of Positive Economics**, University of Chicago Press, 1953, pp 6-7.

مسببات تطوير المعايير المحاسبية عبر التاريخ. من هنا ولتلافي هذا القصور كان لابد من تحول تلك النظريات الى المدخل الايجابي والذي يفسر لماذا تطورت المحاسبة من الجانبين النظري والعملي وذلك في اتجاه يمكن من توضيح الأحداث المحاسبية والتنبؤ بها. (١٠)

ومن أهم ما قدمه المدخل الايجابي لبناء نظرية المحاسبة أنه يفسر أو حتى يتنبأ برغبات الادارة تجاه البدائل المختلفة من السياسات المحاسبية. وذلك عن طريق تحليل التكاليف والمنافع مما يعني أن الادارة تختار من السياسات المحاسبية ما يتفق مع مصالحها وفقاً لتحليل التكلفة/ المنفعة. وربما كان من أهم ثمار هذا المدخل نشوء بعض النظريات المحاسبية الحديثة مثل نظرية الوكالة Agency Theory ونظرية تكلفة التعاقد Contracting Cost Theory واللتان سنتعرض لهما في فصل لاحق من الكتاب.

٩- مدخل الأحداث The Events Approach

يعتبر هذا المدخل من المداخل الحديثة في بناء نظرية المحاسبة وقد تبناه **George Sorter** عام ١٩٦٦ وذلك إثر خلاف نشأ بين أعضاء لجنة انبثقت عن الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين وكلفت باصدار بيان حول النظرية المحاسبية A statement on Basic Accounting Theory . إذ انقسم هؤلاء الاعضاء الى فريقين أحدهما ويمثل الأغلبية كان من مؤيدي مدرسة القيمة Value School والأخر يمثل الأقلية ومن بينهم Sorter كان من مؤيدي مدرسة الحدث Event School . (١١)

فمؤيدو مدرسة القيمة والتي يطلق عليها البعض مدرسة احتياجات المستخدم The User- Need School ترى بأن احتياجات المستخدم من المعلومات تكون معروفة

(١٠) Belkaoui, A , opcit, p. 134.

(١١) Sorter G.H. "**An Events Approach to Basic Accounting Theory** . The Accounting Review January 1969 , PP 12-19.

بقـــدر يكفى لاستنباط أو بناء نظرية محاسبية توفر المدخلات المثلى ولنماذج معينة مـــن القرارات. بمعنى أنه لا يمكن أن تكون قيم هذه المدخلات هي المثلى بالنسبة لجميع المستخدمين.

أمـــا مؤيدو مدرسة الحدث فيرون بأن غرض المحاسبة الرئيسي يجب أن تتمحور حول توفير المعلومات عن أحداث اقتصادية وبقدر تكون مفيدة ليس لنماذج بعيـــنها مـــن القـــرارات كمـــا ترى مدرسة القيمة وانما مفيدة لنماذج مختلفة من القرارات. بمعنى أن دور المحاسب يتركز في توفير معلومات عن الأحداث ليترك للمستخدم بعد ذلك تكييف أو تشكيل تلك المعلومات حسب نماذج قراراته الخاصة.

وهكـــذا وبـــناء لمدخل الحدث يجب أن يعكس محتوى التقارير المحاسبية الملاحظـــات المستخلصة من الواقع الفعلي Real World أكثر مما يعكس رغبات المديرين الذين يستخدمون من بين الأساليب والطرق المحاسبية البدائل التي تتواءم مـــع مصالحهم. وربما تكون نظرية الوكالة Agency Theory ثمرة من ثمار هذا المدخل.

كذلك وبموجب مدخل الحدث يتوجب الافصاح أحيانا عن معلومات ليس لها قـــيم مالية. كما أن مسألة تقييم المنفعة التي يحققها المستخدم من البيانات المحاسبية وكذلـــك خســـارة المعلومات التي تترتب على دمج تلك البيانات أثناء عرضها في القوائم المالية المنشورة يجب ان تتم من قبل المستخدم نفسه.

وبناء لما تقدم ينعكس الخلاف بين مدخل القيمة ومدخل الحدث على القوائم المالـــية نفســـها. إذ وفقاً لمدخل القيمة تعتبر الميزانية العمومية أداة لقياس المركز المالـــي فـــي لحظة زمنية معينة. في حين تعتبر وفقاً لمدخل الحدث أداة أو وسيلة اتصـــال غير مباشرة بين المنشأة من جهة ومستخدم المعلومات من جهة أخرى إذ تـــنقل للمســـتخدم معلومات عن جميع الأحداث المالية التي حدثت في المنشأة منذ تأسيسها والى لحظة اعداد الميزانية.

أمـــا قائمة الدخل فتعتبر وفقاً لمدخل القيمة أداة لقياس الأداء المالي للمنشأة خـــلال فـــترة مالية معينة، في حين تعتبر وفق مدخل الحدث أداة أو وسيلة اتصال غـــير مباشرة تنقل للمستخدم معلومات عن الأحداث ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي للمنشأة على مدار الفترة المالية.

وبالنســـبة لقائمة التغيرات في المركز المالي فهي بالنسبة لمدخل القيمة أداة لقياس التغيرات الحادثة في صافي رأس المال العامل خلال الفترة المالية، في حين تعتبر وفق مدخل الحدث تعبيراً عن الأحداث الخاصة بالتمويل والاستثمار.

هذا ومع المزايا الكبيرة التي لمدخل الأحداث خصوصاً من زاوية التركيز على وظيفة المحاسبة في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، الا أن من أهم عـــيوبه الأساســـية هـــو أن الإجـــراءات المحاسبية التي توضع بموجبه كي تحكم الممارســـات المهنية تكون ملاءمتها لحل المشاكل المحاسبية غير قابلة للتحقق في كثير من الأحيان.

أسئلة الفصل الرابع

١- وفقاً لمنهج الغرض سلك منظرو المحاسبة ثلاثة مداخل لبناء النظرية المحاسبية. عدد هذه المداخل ووضح الغرض الذي يتمحور حوله كل منها.

٢- ما الفرق بين المنهج أو المدخل الاستنباطي والمنهج أو المدخل الاستقرائي في بناء نظرية المحاسبة ؟

٣- يقوم المنهج الاقتصادي في بناء نظرية المحاسبة على قاعدة أن المعلومات سلعة اقتصادية. اشرح مدلول هذه العبارة.

٤- يرى بعض المنظرين للفكر المحاسبي أن تطوير المحاسبة يبدأ من خلال ملاحظة المشاكل التي يصادفها المحاسب في ممارساته المهنية. علل هذه العبارة بأمثلة.

٥- يرى البعض أن المدخل السلوكي لنظرية المحاسبة قد دعّم علاقة المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى. هل تؤيد هذا الرأي. علق على ذلك بأمثلة.

٦- المدخل التنبؤي في بناء نظرية المحاسبة على صلة وثيقة بخاصية الملاءمة بالنسبة للمعلومات المحاسبية. اشرح هذه العبارة.

٧- لقد ترتب على تبني المدخل الايجابي حدوث ثورة في النظرية التقليدية للمحاسبة، اشرح أبعاد هذه العبارة.

٨- ينقسم منظرو الفكر المحاسبي في مدرستين: مدرسة القيمة في جانب ومدرسة الحدث في جانب آخر. أشرح الاسانيد التي يبنى عليها كل منهما موقفه .

الفصل الخامس

أنواع النظريات المحاسبية وتطبيقاتها المهنية في الممارسة المهنية

الأهداف: التعريف بنظرية المحاسبة وأسس تصنيفها ثم تسليط الضوء على أنواع النظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسات المهنية، ويشمل ذلك ما يلي:

أولاً: تعريف نظرية المحاسبة

ثانياً: أسس تصنيف نظريات المحاسبة

ثالثاً: أنواع النظريات المحاسبية وتشمل :

١- نظرية الملكية المشتركة

٢- نظرية الشخصية المعنوية

٣- نظرية محصلة حقوق الملكية

٤- نظرية الأموال

٥- نظرية القائد

٦- نظرية المنشأة

٧- النظرية الايجابية

٨- نظرية المباريات

٩- نظرية الوكالة

١٠- نظرية تكاليف التعاقد

١١- نظرية الاشارة

الفصل الخامس
النظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

أولاً: تعريف نظرية المحاسبة

صاغ الباحثون في الفكر المحاسبي تعريفات مختلفة للنظرية المحاسبية هي وإن اختلفت في التفاصيل إلا أنها تتفق في المضمون. من هذه التعريفات مثلاً ما أورده Hendriksen حين قال أنها أي نظرية المحاسبة "*مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة والتي في مجموعها توفر إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث يساهم في فهم تلك الممارسات من قبل المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم. كما أنها توفر أيضاً الأدلة والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة*" (١)

لكن Belcaoui عرفها بما يلي: (٢)

"***نظرية المحاسبة هي مجموعة من المفاهيم Concepts والتعاريف Definitions والمصادرات Propositions والتي في مجموعها تمكن من تكوين رؤيا منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، كل ذلك بقصد تفسير هذه الظاهرة وتوفير القدرة على التنبؤ بها. وعلى هذا الأساس فإن الغرض الرئيسي لنظرية المحاسبة يتمحور حول توفير أساس للتنبؤ بالأحداث المحاسبية ومن ثم تفسير تلك الأحداث***"

أما McDonald فقد حدد العناصر الأساسية التي لابد من توفيرها في نظرية المحاسبة وهذه العناصر هي: (٣)

---

(١) Hendriksen, E. S, op.cit, p. 22.

(٢) Belkaoui, A., op.cit, p. 10.

(٣) McDonald Daniel L. **Comparative Accounting Theory**, Addison– Wesley, 1972, p.23.

١- القدرة على تمثيل الظواهر أو الأحداث الاقتصادية في صورة رموز أو أعداد.
٢- أن تشمل مجموعة من القواعد Rules ما يمكن من تجميع تلك الرموز.
٣- وأن يكون بإمكان ربط تلك الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

ثانياً: أسس تصنيف نظريات المحاسبة

قبل عرض النظريات المحاسبية المتداولة في الفكر المحاسبي وتحليل انعكاسات كل منها على الممارسات المهنية في الحياة العملية. من المفيد أولاً شرح أسس تصنيف هذه النظريات وذلك قبل تعدادها. فبغض النظر عن المدخل الذي يسلكه المحاسب لحل المشاكل المحاسبية التي تواجهه في حياته العملية والذي تم التعبير عنه سابقاً بتعداد مداخل نظرية المحاسبة، فإنه يبقى من المهم البحث عما إذا كان حل المشكلة الذي يتم التوصل إليه صحيحاً أم لا. هذا ما يتطلب البحث بعد ذلك عن إجابة للسؤال التالي:

ماذا يعني الحل الصحيح لتلك المشكلة في إطار ذلك المدخل؟

للإجابة عن السؤال السابق، لا يتوقف الأمر عند تحديد المدخل فقط وانما يتطلب أيضاً تحديد شكل واطار التشخيص أو التعليل Reasoning المناسب لتحديد الإجابة الصحيحة.

في نطاق ما تقدم يمكن تصنيف نظريات المحاسبة في ثلاث فئات رئيسة على النحو التالي: [٤]

١- النظرية كلغة Theory as Language
٢- النظرية كتعليل Theory as Reasoning
٣- النظرية كنص لغوي Theory as Script

(٤) Hendriksen, E. S, op.cit, p. 14 .

١- النظرية كلغة

يقوم هذا التصنيف لنظريات المحاسبة على أساس اعتبار المحاسبة لغة للأعمال Business Language . ويثير المنظرون في هذا الصدد ثلاثة أسئلة يتوجب طرحها بشأن اللغة وكذلك الكلمات والمصطلحات التي تتشكل منها هذه اللغة.

تشمل هذه التساؤلات ما يلي:

١/١ ما هو الأثر Effect الذي تحدثه الكلمة أو الكلمات على المستمع؟
١/ ٢ ما معنى أو مدلول Meaning الكلمة أو الكلمات؟
١/ ٣ ثم بعد ذلك هل لهذه الكلمات مدلولاً منطقياً Logical Sense ؟

للإجابة عن التساؤلات المطروحة أعلاه لابد من استخدام المعايير التالية:

- الواقعية العملية Pragmatics - مما يتطلب دراسة أثر اللغة
- علم المعاني Semantics - مما يتطلب دراسة معنى اللغة
- المنطق النحوي Syntactics - مما يتطلب دراسة المنطق أو القواعد التي تحكم اللغة.

وهكذا وفي إطار معاملة نظرية المحاسبة كلغة يمكن تصنيف المداخل السابقة للنظرية على النحو التالي:

أ- المدخل السلوكي والمدخل الاقتصادي والى حد ما المدخل القانوني جميعها تقع في نطاق النمط البراجماتي أو الواقعي .
ب- المدخل البنائي أو الهيكلي ويقع في نطاق النمط المرتبط بعلم المعاني .
جـ- المدخل الاعلامي ويقع في نطاق النمط المرتبط بالمنطق النحوي.

٢- **النظرية كتعليل**

يتمحور هذا التصنيف حول طبيعة المنهج المتبع في تعليل المقومات النظرية لكل من المداخل المتعددة لنظرية المحاسبة والمشار إليها سابقا. في هذا الصدد يوجد منهجان متعارف عليهما في التعليل هما: (٥)

٢/ ١ المنهج الاستنباطي (الاستنتاجي) في التعليل Deductive Reasoning والذي يبدأ عادة بالعموميات Generalizations لينتهي فيما بعد بالخصوصيات Specifics

ويعتمد المنهج الاستنباطي أو الاستنتاجي من التعليل على وضع مقدمات أو مسلمات ومن ثم استخدام التحليل المنطقي في الوصول الى نتيجة معينة أو أكثر من نتيجة من خلال مجموعة من الافتراضات Premises

مثال على ذلك:

الفرض رقم (١): الشركة المساهمة العامة ذات مسؤولية محدودة.

الفرض رقم (٢): الشركة (س) ذات مسؤولية غير محدودة .

النتيجة : الشركة (س) ليست شركة مساهمة عامة.

٢/ ٢ المنهج الاستقرائي Inductive Reasoning وهو على عكس المنهج السابق، إذ يبدأ بالخصوصيات لينتهي بعد ذلك بالتعميمات.

بمعنى أن هذا المنهج من التعليل يبدأ عادة باختبار بيانات خاصة معينة يتم اختيارها من مجتمع احصائي يلي ذلك وضع مجموعة من الفرضيات Hypotheses ذات العلاقة بالظاهرة محل الدراسة ومن ثم إخضاع تلك الفرضيات للاختبار، ليتم فيما بعد تعميم نتيجة الاختبار على المجتمع الاحصائي المستخلصة منه العينة.

ويطلق على التعميمات في المحاسبة افتراضات أو مسلمات Postulates والتي منها يتم استنتاج المبادئ Principles التي تحكم الممارسات المهنية

(٥) Ibid , P. 16.

للمحاسبين. وبناء على ذلك فإن الممارسات المهنية المطبقة في الواقع العملي وكذلك المبادئ التي تحكمها تتم صياغتها وفق **المنهج الاستنباطي** Deductive Method من الافتراضات أو المسلمات وليس من خلال المشاهدات العملية. من هنا وفي سياق هذا المنهج من التعليل أي التعليل الاستنباطي تشكل الأغراض المستهدفة من المعلومات المحاسبية حجر الزاوية فيه. بمعنى أن تنوع هذه الأغراض يتطلب بالتالي تنوع المبادئ التي سيتم الاسترشاد بها في اعداد التقارير المحاسبية. وعليه فإن اختلاف أغراض المحاسبة الضريبية مثلاً عن أغراض المحاسبة المالية يعتبر سبباً رئيسياً لتعليل اختلاف المبادئ أو القواعد المتبعة في تحديد الدخل الضريبي عن تلك المتبعة في تحديد الدخل المحاسبي. ولعل من أهم الانتقادات الموجهة للمنهج الاستنتاجي في التعليل هو أنه إذا ما كانت الافتراضات التي يبنى عليها التعليل خاطئة، فإن الاستنتاجات المبنية عليها ستكون خاطئة أيضا.

أما التعليل **الاستقرائي**، فيبدأ بالمشاهدات العملية أو الواقعية ليستخلص منها أمثلة متعددة تشكل معاً ظاهرة يتوجب تعميمها. لذا فإن أكثر المجالات استخداماً لهذا المنهج من التعليل هو البحوث التجريبية Empirical Researchs والتي تجرى عادة في علم الكيمياء او علم الفيزياء. كما ينطبق المنهج في مجال المحاسبة أيضا على الدراسات الميدانية التي تبدأ بجمع البيانات المالية حول ظاهرة معينة لاستخلاص نتائج محددة منها يتم فيما بعد تعميمها باعتبارها مسلمات.

بناء لما تقدم وبالرجوع الى مداخل طرق المحاسبة المشار اليها سابقاً يعتبر كل من المدخل السلوكي، والمدخل الاقتصادي والمدخل الضريبي والى حد ما المدخل القانوني أمثلة على المنهج الاستقرائي أو التجريبي في التعليل. في حين يعتبر المنهج البنائي أو الهيكلي مثالاً على المنهج الاستنتاجي.

لكن ما تجدر ملاحظته هو أن مجرد أن يقوم المحاسب بملاحظة المشاهدات الواقعية لا يعني مطلقاً بأنه لا يحتاج الى بعض الافتراضات والمفاهيم الأولية حتى يصل الى النتائج المرغوب فيها، لذا يتفق معظم الباحثين في نظرية المحاسبة على

أن منهجي التعليل المشار اليهما وهما الاستنتاجي والاستقرائي منهجان متكاملان.
واذا كانت الميزة الأساسية للمنهج الاستقرائي في كونها تترك الباحث في تعليله للمشاكل المحاسبية حراً بدون افتراضات أو مسلمات مسبقة تشكل قيوداً عليه وتفسح له المجال كاملاً لبناء استنتاجاته على ملاحظاته المستخلصة من الواقع، فإن من أهم عيوب هذا المنهج هو أن الاستنتاجات التي يتوصل إليها قد تخضع وفي كثير من الأحيان للميول الشخصية للباحث، ذلك على أساس أن هذا المنهج يترك له المجال للتركيز على بحث مشاهدات معينة تقوده إلى الوصول للنتائج التي يرغب فيها. كذلك من العيوب الأخرى لهذا المنهج أي المنهج الاستقرائي في التعليل هو أن البيانات الأولية Raw Data التي سيستخدمها الباحث كثيراً ما تختلف بين منشأة وأخرى مما يجعل من الصعب عليه بعد ذلك تعميم النتائج المستخلصة من البحث.

٣- **النظرية كنص لغوي**

يتمحور هذا التصنيف حول طبيعة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي لمستخدمي المعلومات المحاسبية وحول أسس عرضها ومن ثم إيصالها اليهم. في هذا الصدد يمكن تصنيف نظريات المحاسبة في فئتين هما: (٦)

٣/ ١ نظريات وصفية أو ايجابية Positive (Descriptive) Theories

وهي النظريات التي تسعى الى تحديد طبيعة المعلومات المحاسبية الجارية (الفعلية) وكذلك أفضل السبل لعرضها وايصالها للمستخدمين وبما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣/ ٢ نظريات نمطية أو معيارية Normative (Prescriptive) Theories

فتبحث في تحديد طبيعة وخواص المعلومات التي يتوجب ايصالها للمستخدمين ومن ثم كيف يجب عرض تلك المعلومات وكيف يجب إيصالها لهم. أو

(٦) Ibid, P. 18

بمعنى آخر فهي تركز على نمط المعلومات التي يجب أن تقدم للمستخدمين أكثر من تركيزها على المعلومات التي تقدم لهم فعلاً ،
Explain what the Information Should be than what is .

هذا ومع أن جميع النظريات المصنفة ضمن المدخل أو المنهج الاستقرائي هي بطبيعتها ايجابية، الا أن ذلك يجب أن لا يعني أن تكون جميع النظريات المصنفّة ضمن المدخل او المنهج الاستنتاجي نمطية أو معيارية. فمثلاً وفي مجال تعليل الجوانب النظرية لمعيار الاعتراف بالايراد Revenue Recognition اذا ما قامت إدارة المنشأة بالاعتراف بالايراد المستحق كجزء من ايراد الفترة المالية الجارية، فإنه يمكن تعليل ذلك إما أنه تمشياً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يجب عليها عمله وذلك بغض النظر عن آثاره المرتقبة على الأطراف المستخدمة للمعلومات، أو يمكن تعليله بأنه رغبة منها أي من الإدارة في تضخيم الايراد السنوي للمنشأة بقصد إرضاء المساهمين أو الدائنين وفي هذه الحالة كان اهتمامها منصباً على آثار هذه المعالجة على الأطراف المستخدمة أكثر من اهتمامها بالتمشي مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال.

بناء لما تقدم فإن المدخل البنائي أو الهيكلي لنظريات المحاسبية هو على صلة وثيقة بالنظريات الايجابية بينما تكون المداخل الأخرى: السلوكي، والاقتصادي، والضريبي.. الخ على صلة وثيقة بالنظريات النمطية أو المعيارية.

ثالثاً: أنواع النظريات المحاسبية

كان لتطور أغراض المحاسبة عبر التاريخ وما رافق ذلك من تنوع المشاكل المحاسبية التي يصادفها المهنيون في الواقع العملي أثر واضح في تعدد النظريات المحاسبية المتداولة في الفكر المحاسبي وذلك تبعاً لتعدد الاجراءات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها في تطوير الحلول المناسبة لهذه المشاكل. وفيما يلي حصر لهذه النظريات وتطبيقاتها العملية.

١- نظريَّة الملكيَّة المشتركة Proprietary Theory

تعتـبر هـذه النظرية الأقدم بين النظريات المحاسبية، إذ يرجع عهدها إلى (Paciole) واضـع أسـس القـيد المزدوج ومن أشهرها مؤيدها (Littleton) [٧] وتتمحور حول فرضية أساسية مفادها أن جميع الإجراءات والمفاهيم والمبادئ التي تحكـم الـنظام المحاسـبي يجب أن توضع لتكون في مصلحة تحقيق المالك، كما تفـترض أيضـاً بـأن المنشأة وملاكها متشابهان Indentical لذا فإن مصالحهم متطابقة.

كذلـك وبموجـب هذه النظرية فإن أصول المنشأة تمثل حقوق ملاكها، في حيـن تمثل مطلوبات المنشأة الالتزامات المترتبة على هؤلاء الملاك. من هنا فإن صـافي حقوقهم فيها، أي حقوق الملكية تتمثل في الفرق بين الأصول والمطلوبات. وهكـذا وبـناء لما سبق يتم تمثيل معادلة الميزانية وفقاً لهذا النظرية على النحو التالي:

Assets – Liabilities = Owners Equities

حقوق الملكية = الأصول – المطلوبات

بمعنى أن الهدف من إعداد الميزانية هو إظهار حقوق الملاك على أساس أن أصول المنشـأة هـي بمـثابة حقوق ايجابية لهم بينما المطلوبات بمثابة أصول أو حقوق سـلبية. وبالمـثل فإن الهدف من اعداد قائمة الدخل هو إبراز ما يحققه الملاك من عـائد علـى أموالهـم المسـتثمرة وذلـك باعتـبار الايرادات زيادة في حقوقهم والمصـروفات نقص في تلك الحقوق، لذا فإن صافي الدخل المحقق (صافي الربح الدوري) هو بمثابة الزيادة المحققة في صافي ثروة Net Worth الملاّك.

ويعتـبر مفهـوم الربح الاقتصادي من الركائز الهامة التي تقوم عليها هذه النظرية، لذا يرى مؤيدوها ضرورة تعديل مراعاة آثار التغير الحادث في المستوى

(٧) Littleton A.C., **Accounting Evolution to 1900**, American Institute Publishing Co. 1933, PP (26-27)

العام للأسعار بفعل معدلات التضخم المرتفعة، لذا لابد في رأيهم من تعديل القوائم المالـية المعـدة وفقـاً لمـبدأ التكلفة التاريخية إما باستخدام أسلوب القيمة الجارية Current Value أو باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار [٨]

لكن من أهم الانتقادات الموجهة إليها هي أنها تدعو إلى فرض ضريبة على توزيعات الأرباح المدفوعة للمساهمين مما يؤدي الى الازدواج الضريبي.

وقد تضاءلت أهمية نظرية الملكية المشتركة بعد انتشار الشركات المساهمة العامـة وظهـور التشـريعات التـي تحدد مسؤولية المساهمين فيها وكذلك انتقال مسـؤولية إعـداد البيانات المالية إلى الإدارة مما قلص من تأثير الملاك على تلك البيانات.

ومن أهم تطبيقات هذه النظرية في الممارسات المهنية ما يلي:

١/ ١ الـتفرقة فـي المعالجـة المحاسبية بين توزيعات الربح للمساهمين من جهة والفوائـد المدفوعة للقروض والمدفوعات لضريبة الدخل من جهة أخرى. إذ بينما تعالج الأولى باعتبارها توزيعاً للربح تعالج الثانية كمصروف.

١/ ٢ عـدم معالجة الرواتب المدفوعة للشركاء في شركات التضامن مقابل عملهم كمصـروف، وذلـك لأنـه وفقـاً لهذه النظرية لا يمكن الفصل بين المالك والمنشأة. أي أن المالك هو المنشأة وبالتالي لا يجوز أن يدفع راتباً لنفسه.

١/ ٣ اسـتخدام طريقة توحيد المصالح Propling of Interest في اثبات عمليات دمـج أو تملك الشركات. وكذلك معالجة حقوق الأقلية Minority Interest كمطلوبات للشركة وهذا ما يتنافى مع المفهوم المتعارف عليه للمطلوبات.

١/ ٤ ترجـيح مفهوم رأس المال المالي Financial Capital على حساب مفهوم رأس المال المادي Physical Capital وذلك على أساس أن المفهوم الأول

(٨) Merino, Barbara D., **An Analysis of the Development of Accounting Knowledge: A Pragmatic Approach**, Accounting Organizations and Society, February- April, 1993, PP (163-188)

يولـــى اهـتماماً نحو المحافظة على استثمارات المالك في المنشأة، في حين يولـــى المفهوم الثاني اهتماماً أكبر نحو المحافظة على مستوى نشاط المنشأة دون مراعاة لحقوق الملاك.

٢- نظرية الشخصية المعنوية **Entity Theory**

جـــاءت هذه النظرية رداً على سابقتها نظرية الملكية المشتركة وقد وضع أسســـها الفكـــرية (Paton) [٩] استجابة لتزايد أهمية الشركات المساهمة العامة وما رافق ذلك من تعاظم دور المحاسبة كنظام للمعلومات.

تقـــوم هـــذه النظرية على فرضية أن للمنشأة شخصية معنوية مستقلة من الناحـــية القانونـــية عن شخصية الملاك، وحيث أن محور الاهتمام يجب أن يكون منصبا على المنشأة وليس على الملاك لذا تعتبر حقوق الملكية في حد ذاتها مفهوماً بـــلا معنى. ذلك لأن الملاك والدائنين معاً يتشاركون في تمويل المنشأة مما يجعل ملكيـــتها بالتالي مشتركة بينهم، وعلى هذا الأساس فإن الأصول تنتمي إلى المنشأة ولـــيس الـــى ملاكهـــا (كما يرى انصار النظرية السابقة). كما أن ما يقدمه الملاك والدائنون من أموال هي بمثابة استثمارات في تلك الأصول. وهكذا بناء عليه يمثل معادلة الميزانية كما يلي:

Assets = Equities (Including Liabilities)

الأصول = الحقوق أو المطالبات على تلك الأصول (بما فيها المطلوبات)

ومفهوم الحقوق على الأصول في المعادلة أعلاه يمثل حقوق الملاك وحقوق الدائنين معـــا. وهـــذا يعني أن حقوق الملاك كما هي حقوق الدائنين تعتبر بمثابة مطالبات مشتركة على أصول المنشأة.

---

(٩) Paton, W., **Accounting Theory** , (Scholars Book Co. 1962, Originally Published, 1922, p. 35.

ومن أهم ما يفرق هذه النظرية عن النظرية السابقة هو أنها تعطى الأولوية لقائمـــة الدخل على حساب الميزانية العمومية في حين تعطي النظرية السابقة موقفاً معاكساً أي تعطي الأولوية للميزانية العمومية على حساب قائمة الدخل.

ويـــبرر مؤيـــدو هـــذه النظرية موقفهم هذا على أساس أن ممولي المنشأة (المـــلاك والدائنيـــن) ســـتكون لهم مصلحة مشتركة بالتركيز على الربح باعتبار محصلة استثماراتهم منها. هذا إضافة إلى أنه أي الربح الضروري لتمكين المنشأة من الاستمرارية. [١٠]

وتنعكس هذه الفروقات بينهما على قياس الدخل. لذا في حين فرقت نظرية الملكـــية المشتركة بين المعالجة المحاسبية لتوزيعات الأرباح والمعالجة المحاسبية للفوائـــد المدفوعـــة عن القروض حين اعتبرت الأولى توزيعاً للربح والثانية عبئاً عليه، تساوي نظرية الشخصية المعنوية بينهما إذ تعاملهما بمثابة مبالغ تدفع لممولي المنشـــأة وهـــم المـــلاك والدائنين لذا يجب معاملتهما باعتبارهما عبئاً على الدخل (مصـــروف) وذلك باعتبار الملاك والدائنين كليهما معا أطرافاً خارجية عن المنشأة. لـــذا وترتيبا على ما سبق تعتبر الرواتب المدفوعة للشريك المتضامن الموظف في شركة التضامن مصروفاً أيضاً.

كذلـــك من أوجه الاختلاف الأخرى بين النظريتين هو أن هذه النظرية أي نظـــرية الشخصية المعنوية تربط مفهوم الايراد والمصروف بمقدار التغير الحادث فـــي الأصول وذلك على أساس أن الايراد يؤدي الى حصول المنشأة على أصول جديـــدة في حين يؤدي المصروف إلى فقدان بعض تلك الأصول. وهذا على عكس النظرية السابقة نظرية الملكية المشتركة التي تربط المفهومين بحقوق الملكية بمعنى أن الايـــراد يـــؤدي إلـــى زيـــادة حقـــوق الملكية في حين يؤدي المصروف إلى نقصانها. [١١]

---

(١٠) Kam, V. op.cit, P. 307.

(١١) Paton, W. Op.cit .

كذلك من بين الفروق الرئيسية بين النظريتين اختلافهما حول مفهوم رأس المال إذ في حين يقتصر مفهوم رأس المال وفقاً لنظرية الملكية المشتركة على حقوق الملاك ممثلة برأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المحتجزة أي صافي الأصول يتسع مفهوم رأس المال وفقاً لنظرية الشخصية المعنوية ليشمل جميع الأصول.

ومن أهم تطبيقات نظرية الشخصية المعنوية في الممارسات المحاسبية ما يلي:

٢/ ١ تدعو إلى تعديل البيانات المالية التاريخية المعدة خلال فترات التضخم الاقتصادي لمعالجة آثار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك مثلها مثل النظرية السابقة، ولكنها تختلف عنها في أنها ترى استخدام الرقم القياسي للمستهلك Consumer Price Index بدلاً من الرقم القياسي العام General Price Index الذي تدعو إليه النظرية السابقة.

٢/ ٢ كذلك وفي حال إعداد البيانات المالية خلال فترات التضخم وفقاً لأساس التكلفة الجارية Current Cost فإن هذه الطريقة لا تعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة Holdinhg Gains or Losses التي تنشأ عن التغير الحادث في قيم المطلوبات وانما تعترف فقط بتلك التي تنشأ عن التغير الحادث في قيم الأصول .[١٢] ذلك لأن هذه النظرية وكما أشرنا سابقا تعتبر المطلوبات جزءاً من حقوق الملكية، لذا فإن أي تغير يحدث في قيمها لا يؤثر على التدفق النقدي للمنشأة مما يوجب اهمال هذا التغير.

كما أن من مؤيدي هذه النظرية من يتخذ بهذا الصدد موقفاً أكثر تشدداً فيدعو إلى إهمال مكاسب أو خسائر الحيازة جميعها وبشكل مطلق سواء نشأت عن التغير الحادث في قيم الأصول أو في قيم المطلوبات وذلك انطلاقاً من أنها أي هذه

(١٢) Revensine, L. "**Inflation Accounting For Debt** , Financial Analysis Journal – May – June, 1981, pp (42-53).

النظرية تتبنى مفهوم رأس المال المادي وليس رأس المال المالي الذي تتبناه النظرية السابقة نظرية الملكية المشتركة.

٢/ ٣ ومن أهم تطبيقات هذه النظرية إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة في حالة اندماج الشركات.

٢/ ٤ كما أن من تطبيقاتها أيضا استخدام أسلوب مراكز التكلفة.

٣- نظرية محصلة حقوق الملكية **Residual Equity Theory**

تعتبر هذه النظرية فرعاً Variant للنظريتين السابقتين معاً ومع أن جذورها تعود إلى Paton إلا أن الذي طورها في صورتها النهائية هو George Stabus [١٣] . وتنص هذه النظرية على اعتبار حقوق المساهمين العاديين بمثابة المحصلة النهائية لحقوق الملكية ولذا عليهم تحمل مخاطرة حماية حقوق بقية ممولي المنشأة أي أصحاب المطالبات والالتزامات الأخرى مثل حملة الأسهم الممتازة وحملة السندات والدائنون الأخرون.

ووفقاً لهذه النظرية تمثل معادلة الميزانية كما يلي:

Assets – Specific Equities = Residual Equity

أي حقوق الملكية المتبقاة (المحصلة) = الأصول – حقوق الملكية المميزة

ويقصد بحقوق الملكية المميزة حقوق حملة الاسهم الممتازة والمطلوبات (الدائنون) في حين يقصد بحقوق الملكية المتبقاة أي المحصلة حقوق حملة الاسهم العادية. وكما توضح المعادلة السابقة للميزانية ، تتوقف قيمة حقوق الملكية المتبقاة أي حقوق حملة الاسهم العادية على متغيرين هما أصول المنشأة وحقوق الملكية المتحيزة لذا وبناء عليه فإن حملة الاسهم العادية يجب أن لا يتقاضوا حقوقهم من أصول المنشأة الا بعد استيفاء مستحقات حقوق الملكية المميزة.

(١٣) Stabus, G., **Accounting to Investors**, University of California Press, 1961.

ويطلق البعض على هذه النظرية مصطلح نظرية المستثمر Investor Theory ويشمل مصطلح المستثمر فيها فئتي حملة الأسهم والمقرضين ذلك على اعتبار أن كلاً منهما يسعى عادة إلى استثمار أمواله بقصد تحقيق عائد مجز. لذا فإن كلاً منهما بحاجة الى المعلومات المناسبة لتمكينه من التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة. وتتوقف هذه المعلومات على ثلاثة عوامل رئيسية هي: (١٤)

٣/ ١ قدرة المنشأة على توليد النقد.

٣/ ٢ رغبة الإدارة في دفع هذا النقد.

٣/ ٣ الأولوية التي تعطيها المنشأة في الحصول على هذا النقد أي توزيع هذه الأولوية بين أصحاب حقوق الملكية المميزة وهم كما ذكرنا سابقا الدائنون وحملة الأسهم الممتازة، وحقوق الملكية المتبقاه وهم حملة الاسهم العادية.

وتولى هذه النظرية أهمية خاصة لقائمة التدفقات النقدية باعتبارها مصدراً هاما للمعلومات الملائمة للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من المنشأة. لذا تعتبر على صلة وثيقة بنظرية التمويل الحديثة Modern Finance Theory

٤- نظرية الأموال Funds Theory

نشأت هذه النظرية على يد (Vatter) وذلك كرد على كل من نظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية. وقد بنى حججه فيها على أن كلا من النظريتين السابقتين تقوم على أساس شخصي Personal مما يؤدي إلى التأثير على موضوعية Objectivity الأساليب والإجراءات المحاسبية المبنية عليهما.

وعلى هذا الأساس تدعو هذه النظرية إلى التركيز على مسألة الأموال Funds في المنشأة بدلاً من التركيز على الوحدة المحاسبية أو على ملاكها. وهكذا تعتبر المنشأة بمثابة صندوق أموال له أغراض محدودة ولتحقيق هذه الأغراض لابد

(١٤) Kam, V, opcit, P. 31.

من مصدر لتمويل أصول الصندوق ومن ثم تحقيق عائد مقبول على الأموال المستثمرة فيه. (١٥)

تأسيساً على ما سبق تمثل معادلة الميزانية وفقاً لهذه النظرية على النحو التالي:

Assets = Restrictions on Assets

أي الأصول = القيود القائمة على تلك الأصول

وبذلك تتعارض صيغة معادلة الميزانية أعلاه مع صيغتها وفقاً لنظرية الشخصية المعنوية وهي:

الأصول = الحقوق أو المطالبات على تلك الأصول (المطلوبات وحقوق الملكية)

ذلك بحجة انه لا يمكن أن تكون هناك مطالبات Claims على الأصول وانما المطالبات تقع عادة على أشخاص People وعليه فإن المطلوبات Liabilities تمثل حسب رأي Vatter جزءاً من القيود المفروضة على الأصول في حين تمثل حقوق الملاك Owner's Equity الجزء الآخر من تلك القيود.

ويتلاءم تطبيق مفاهيم نظرية الأموال بدرجة أكبر مع مجالات المحاسبة الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح. كما أنها تركز على الأصول وادارتها بشكل رئيسي ولذا تعطي الأولوية لقائمة موارد الأموال واستخداماتها على حساب الميزانية العمومية وقائمة الدخل اللتان تجدان الاهتمام الأكبر في النظريتين السابقتين.

ومن أهم تطبيقاتها في الممارسة المهنية ما يلي: (١٦)

٤/ ١ تعتبر الميزانية العمومية بموجبها بيان أو قائمة للمخزون من الأصول والقيود القائمة على تلك الأصول Inventory Statement of Assets. لذا

(١٥) Vatter, W. J., **The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports**. University of Chicago Press, 1947.

(١٦) Kam, V, op.cit, P. 311.

فـإن عـرض وترتيـب المعلومات في الميزانية يجب ان يختلف باختلاف الأغراض المتعددة للمستخدمين. بمعنى أن ميزانية معدة لأغراض الاقتراض مثلاً يجب أن يختلف تبويبها عنها إذا كانت ستقدم للمساهمين.

٤/ ٢ وبـنـاء لمـا تقدم تعارض هذه النظرية مفهوم القوائم المالية ذات الأغراض المتعددة General Purpose Financal Statements وتدعو الى تبنى مفهوم القوائم المالية ذات الأغراض المتخصصة.

٤/ ٣ وفقاً لهذه النظرية لا يعتبر ايرادا الا الزيادة التي تحدث في قيم الأصول غير المقـيدة. ولذا فإن أي زيادة في قيمة أصل معين تترافق مع حدوث قيد على ذلـك الأصـل لا تعتبر ايراداً. وهكذا فإن عدم اعتبار الأموال المحصلة من إصـدار السندات على أنها ايراد يعتبر تطبيقا حرفيا لهذا المفهوم. ذلك لأن إصدار السند وما سيترتب عليه من زيادة في النقدية وهي أصل سيتزامن مع حصول قيد على هذا الأصل بسبب نشوء التزام على المنشأة بدفع قيمة أصل السـند وفوائـده عند الاستحقاق، كذلك فإن أي هبة أو تبرعات تدفع للمنشأة وتترافق مع قيد على النقد المحصل منها هي الأخرى لا تعتبر من الايرادات.

٥- نظرية القائد Commander Theory

نشـأت علـى يـد (Goldberg) الاسـترالي الجنسية وذلك رداً منه على الـنظريات السـابقة جمـيعها [١٧] . اذ عارض كلاً من نظريتي الملكية المشتركة والشخصـية المعـنوية بحجة أن كليهما مبنيان على مفهوم الملكية Ownership ، وهو في رأيه مفهوم يصعب تعريفه وتحليله. لذا يدعو بدلاً منه التركيز على مفهوم الرقابة الفعالة على الموارد الاقتصادية للمنشأة. كذلك عارض أيضا نظرية الأموال لموقفهـا المعـارض لمفهوم الشخصانية Personality وهو من الصعب في رأيه اهماله لأن العامل الشخصي هام حسب رأيه في تسيير أعمال المنشأة خصوصاً وأن

(١٧) Goldberg Louis, **An Enquiry in to the Nature of Accounting**, AAA, 1965 .

الـدورة التشغيلية فيها كما الدورة المحاسبية أيضا وما فيها من أساليب وإجراءات ينفذها أشخاص.

وحيـث أن هذه النظرية تركز على العامل الشخصي، لذا فهي تؤكد أيضا على وجود أشخاص في التنظيم يمتلكون من القدرات المميزة على القيادة ما يؤهلهم للـرقابة علـى المـوارد الاقتصادية المادية والبشرية في المنشأة بقصد استغلالها بطريقة مثلى وهؤلاء هم من يطلق عليهم مصطلح قادة. ومصطلح القادة هنا يقصد به الإدارة Management .

ووفقـاً لأنصـار هذه النظرية يمكن تطبيقها على المنشآت أيا كان شكلها القانوني فالمالك Proprietor في المنشأة الفردية مثلاً هو القائد لأنه يمتلك السيطرة فـي الرقابة على مواردها الاقتصادية. أما في الشركات المساهمة العامة، فالمساهم وإن كان يمتلك بعض السيطرة فيها من خلال الهيئة العامة للشركة إلا أنه لا يمكنه أن يلعـب دور القـائد فـي الرقابة والسيطرة التامة على موارد الشركة بل إدارة الشـركة هي من يلعب هذا الدور. وعليه فإن النظام المحاسبي في الشركة سيصمم ويـنفذ من قبل القائد الأعلى فيها وهو مجلس الادارة وليس من وجهة نظر الملاك حسب ما يراه أنصار نظرية الملكية المشتركة، وليس من وجهة نظر المنشأة حسب ما يراه أنصار الشخصية المعنوية. وهكذا ونظراً للدور المركزي والمهيمن لادارة الشـركة في السيطرة والرقابة على مواردها، فانها أي الادارة تحتاج إلى معلومات تخـدم أغراضها في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات. من هنا فان المفاهيم التي تقـوم عليها نظرية القائد هي أقرب إلى المفاهيم التي تقوم عليها المحاسبة الإدارية منها إلى المفاهيم التي تقوم عليها المحاسبة المالية.

ومـــع أن هـــذه الـــنظرية ليس لها التأثير الملموس الذي لنظريتي الملكية المشـــتركة والشخصية المعنوية على الممارسات المهنية، إلا أن المفاهيم التي تقوم عليها لها انعكاس على بعض تلك الممارسات مثل :[١٨]

٥/ ١ أن البيانات المحاسبية للمنشأة تعد لتمثل وجهة نظر القائد (ادارة الشركة) لذا تعد ميزانية الشركة لتوضح مصادر الأموال التي حصل عليها القائد ومن ثم أوجـــه اســـتخداماته لهـــذه الأموال. وهكذا ينظر إلى الميزانية باعتباره بيان للحمايـــة Stewardship أكثر من كونها بيان للملكية Ownership فهي أي الميزانية تبين الموارد التي يسيطر عليها القائد ولكن دون أن يمتلكها.

٥/ ٢ أمـــا قائمة الدخل فهي بمثابة بيان لتوضيح النتائج المحققة من الأنشطة التي يديرها القائد وفريقه على مدار الفترة المحاسبية.

٦- نظرية المنشأة Enterprise Theory

تنســب هـــذه النظرية إلى (Soujanen)[١٩] وتقوم على أساس ان للشركة مســـؤوليات اجتماعية وبأن ما يتخذ فيها من قرارات لها آثار على عدة أطراف في المجـــتمع مـــثل: المساهمين، والموظفين، والدائنين، والعملاء والجهات الحكومية المختلفة.. الخ

وبالمقارنـــة مـــع نظـــرية الشخصية المعنوية التي تنظر للشركة على أنها مشروع يســـعى لتحقـــيق الـــربح، تنظر إليها نظرية المنشأة باعتبارها منظمة أو مشروع اجتماعي عليها دور اجتماعي يتوجب عليها أن تلعبه وبأن دور ادارة الشركة ليس المـــتعارف عليه تقليديا كممثل للمساهمين وانما عليها أن تقوم بدور المسؤول عن توفـــير فرص النمو والاستمرارية للشركة لان جميع الأطراف ممن يحصلون على مداخليهم من الشركة مثل: حملة الأسهم، المقرضين، الموظفين، الحكومة.. الخ لهم

(١٨) Kam, V, Opcit , P. 312.

(١٩) Soujanen, R., **Accounting Theory and the Large Corporation**, Accounting Review, July, 1954 , PP. 56-83 .

مصلحة في استمراريتها لذا تتحمل الشركة مسؤولية تجاههم وليس تجاه المساهمين فقـــط وتتـــشمل مسؤولية الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية (الاجتماعية) في أنشـــطة الشـــركة ليتم توزيع العائد المحقق على جميع الأطراف الاجتماعية ذات العلاقة والمشار إليها أعلاه.

وفـــي تقيـــيم أداء الشـــركة مـــن حيث قيامها بمسؤوليتها الاجتماعية يتم الاسترشـــاد بمؤشر (القيمة المضافة) Value added والذي يفوق في رأي أنصار هـــذه النظرية مؤشر (صافي الربح) كمقياس للأداء. لذا يقترحون أن تقوم الشركة بنشر قائمة القيمة المضافة كملحق للقوائم المالية المنشورة التقليدية. على أن توضح هذه القائمة القيمة المضافة للشركة موزعة على الأطراف المعنية وذلك في صورة رواتب، فوائد، توزيعات، أرباح، ضريبة .. الخ[٢٠]

وفي الايضاح التالي نموذج لقائمة القيمة المضافة مقارنة بقائمة الدخل.

بيان		قائمة الدخل بالآلاف				قائمة القيمة المضافة بالآلاف
مبيعات		٥٠٠				٥٠٠
يطـــرح تكلفـــة البضـــاعة المباعة:						
مواد	١٠٠			١٠٠		
خدمات	٤٠			٤٠		
رواتب واجور	١٠٠			—		
فوائد	٢٠			—		
استهلاك	٣٠	(٢٩٠)		٣٠		(١٧٠)
صافي الربح قبل الضريبة		٢١٠	القـــيمة المضـــافة			٣٣٠
			توزع كما يلي:			
ضريبة الدخل		(١٠٠)	للموظفين		١٠٠	
صافي الربح بعد الضريبة		١١٠	للممولين:			
			فوائد		٢٠	
توزيعات أرباح		(٥٠)	توزيعات أرباح		٥٠	
			للحكومة			
			ضريبة		١٠٠	
الارباح المحتجزة		٦٠	للمنشأة كي تتوسع		٦٠	٣٣٠

(٢٠) Accounting Steering Committee , **The Corporate Report** , London, 1975.

تجدر الملاحظة بشأن قائمة القيمة المضافة ونظرية المنشأة ما يلي:

٦/١- لا يوجد مبادئ متعارف عليها (GAAP) لاعداد هذه القائمة.

٦/٢- هناك جدل يثور بين مناصري إعداد هذه القائمة حول ما اذا كان يتوجب تضمينها مصروف الاستهلاك أم لا.

٦/٣- تعتبر نظرية المنشأة بمثابة الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة الاجتماعية أما الفلسفة التي تقوم عليها فهي أقرب ما تكون إلى نموذج الادارة الياباني الذي يعطي للموظفين دوراً كبيراً في المشاركة بعملية اتخاذ القرارات.

٧- النظرية الايجابية The Positive Theory

تهتم هذه النظرية بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث وذلك بالتركيز على رد الفعل المتوقع تجاه الحدث من قبل الطرف أو الأطراف ذات العلاقة. ومن أهم تطبيقات هذه النظرية في المحاسبة أنها تفسر أسباب لماذا تفضل إدارة شركة معينة اختيار سياسة محاسبية معينة من بين البدائل المختلفة، كما توضح أيضاً طريقة استجابة تلك الادارة تجاه المعايير المحاسبية المقترح تطبيقها من قبل المنظمات المحاسبية المهنية.

مثال على ذلك:

هل بالإمكان التنبؤ بأي من شركات النفط ستستخدم طريقة الانجازات الناجحة Successful efforts Method في معالجة نفقات الاستكشاف وأيا منها سيستخدم السياسة البديلة الأخرى وهي طريقة التكلفة الكلية Full- Cost Method في هذا المجال.

وأهم الافتراضات التي تقوم عليها النظرية ما يلي: [٢١]

٧/١- أن المنشآت التجارية تنظم نفسها بأفضل شكل يمكن عن طريقه تعظيم الفرص المحتملة لاستمراريتها.

---

(٢١) Scott, R.W., **Financial Accounting Theory**, Prentice-Hall Inc, 1997, P. 22.

٧/٢- أن مديري الشركات مثلهم مثل المستثمرين أشخاص راشدون Rational ويدركون ما يحقق مصالحهم، لذلك يختارون من السياسات المحاسبية ما يمكنهم من تعظيم هذه المصالح.

وهكذا فمديرو الشركات المتخصصة مثلاً في استكشاف النفط وممن تعتمد قيمة ما يتقاضونه من رواتب أو مكافآت على رقم صافي الربح سيختارون طريقة التكلفة الكلية بقصد تعظيم رقم الربح متجاهلين الآثار التي ستترتب على ذلك من تعظيم قيمة ضرائب الدخل التي ستتحملها الشركة.

أما البنيان النظري لهذه النظرية فيقوم على ثلاث فرضيات Hypotheses أساسية هي: [٢٢]

١- فرضية المكافأة The bonus plan hypothesis

وفقاً لهذه الفرضية، فعند تساوي جميع العناصر أو المتغيرات الأخرى، فإن مديري الشركات الذين تحدد مكافآتهم Bonus وفق معيار (رقم صافي الربح) يلجأون في الغالب الى استخدام طرق وإجراءات محاسبية تؤدي إلى نقل الأرباح التي تخص فترات مالية لاحقة إلى الفترة المالية الجارية.

٢- فرضية عقد أو اتفاقية الائتمان The debt covenant hypothesis

عند تساوي جميع العناصر أو المتغيرات الأخرى، يميل مديرو الشركات التي تلوح عليها مظاهر التعثر أو المتاعب المالية الى اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي الى نقل الأرباح التي تخص فترات لاحقة إلى الفترة الجارية. ذلك على أساس أن ذلك سيؤدي الى تضخيم صافي الربح للفترة الجارية ويقلل من احتمالات تعرضها للافلاس القانوني.

لذا تخدم هذه الفرضية أغراض الباحثين في أسباب لجوء الشركات المتعثرة إلى الافراط في تغيير سياساتها المحاسبية.

---

(٢٢) Ibid, p. 222.

٣- فرضية التكلفة السياسية **The Political Cost hypothesis**

بتساوي جميع العوامل أو المتغيرات الأخرى، كلما زادت التكلفة السياسية التي ستتحملها الشركة، يزداد ميل ادارتها لاختيار سياسات وإجراءات محاسبية تؤجل الأرباح التي تخص الفترة الجارية الى فترات لاحقة.

ويقصد بالتكلفة السياسية ما سيترتب عن اعلان رقم عالٍ من صافي الربح من ردود فعل اما سياسية كأن يتسبب ذلك في جذب انتباه الدولة مثلاً لتقوم بفرض ضرائب مرتفعة على تلك الأرباح، أو أن تكون ردود فعل سوقية ينتج عنها جذب منافسين جدد إلى السوق، ومن ثم يؤدي الى احتمالات تخفيض الحصة السوقية للشركة.

ويمكن تفسير هذه الفرضية في الواقع العملي فيما يقوم به مدراء الشركات أحيانا من تغيير سياسة تقييم المخزون من FIFO إلى LIFO وذلك بقصد تأجيل أرباح الفترة الجارية الى فترة لاحقة سعياً وراء تخفيض الكلفة السياسية.

وتنعكس آثار هذه النظرية على الممارسات المهنية على النحو التالي:

١- مديرو شركات النفط الذين يتقاضون رواتبهم ومكافآتهم بناء لمعيار (صافي الربح) يميلون الى استخدام سياسات محاسبية متساهلة أي (أقل تحفظاً) بعكس أقرانهم الذين تحدد رواتبهم ومكافآتهم بغير هذا المعيار إذ يميلون الى استخدام سياسات متشددة أو متحفظة. كذلك يتوقع من الفئة الأولى معارضة أية معايير محاسبية مقترحة يترتب عليها تخفيض الربح أو تزيد من تقلباته.

٢- في الشركات المقترضة، يميل مديرو الشركات التي نسب الرفع المالي فيها مرتفعة الى اختيار سياسات محاسبية متساهلة، كذلك سيكون موقفهم تجاه أية معايير محاسبية مقترحة تؤدي الى تخفيض الربح أو إضعاف المركز المالي والعكس بالعكس.

٣- في الشركات الكبيرة جدا يميل المدراء إلى اختيار سياسات متحفظة جداً كما يرحبون بالمعايير المحاسبية المتشددة وذلك على عكس اقرانهم في الشركات الصغيرة، وذلك كأساس لتخفيض التكلفة السياسية المشار إليها سابقاً.

٨- نظرية المباريات **Game Theory**

تعالج هذه النظرية مشكلة تضارب المصالح التي تنشأ بين أشخاص راشدين Rational individuals وما ينتج عن هذا التضارب من نزاعات. وتحلل هذه النظرية سلوك لاعبين أو أكثر يتنازعون حول موضوع معين يحاول كل منهم تحقيق أكبر فائدة ممكنة لمصلحته منها وذلك مع مراعاة أخذ حالة عدم التأكد في عين الاعتبار. (٢٣)

وفي هذا الإطار تتفق نظرية المباريات (GT) الى حد ما مع نظرية القرارات Decision Theory ولكن مع الإشارة إلى اختلاف عدد اللاعبين في كل منهما. إذ في نظرية القرارات يكون هناك لاعب واحد فقط One player هو متخذ القرار الذي يقوم بلعبته في مواجهة الطبيعة (حالة عدم التأكد)، أما في نظرية المباريات فيكثر عدد اللاعبين في السوق، كما يكون لسلوك أياً منهم تأثير على سلوك اللاعبين الآخرين.

وأكثر ما يظهر تطبيق نظرية المباريات في أسواق المال وذلك من قبل مستخدمي البيانات المالية المدققة. كما توضح مثلاً كيف يتعامل المديرون والمستثمرون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية مع الآثار الاقتصادية للتقارير المالية المنشورة.

(٢٣) Ibid, P. 234 .

نظرية الوكالة Agency Theory

ترتبط المفاهيم الأساسية لهذه النظرية إلى حد كبير بالمفاهيم التي تقوم عليها نظرية المباريات ولكن تختلف عنها فقط في توصيف طبيعة العلاقات القائمة بين أطراف اللعبة. إذ في حين تعكس نظرية المباريات سلوك المتبارين غير المتعاونين Noncooperative تعكس نظرية الوكالة سلوك أطراف متعاونة Cooperative ترتبط بعضها ببعض ضمن علاقة تعاقدية Contractual Relationship تكرسها شروط عقد التوظيف المبرم بين ملاك الشركة (المساهمين) من جهة وادارة الشركة من جهة أخرى. [٢٤]

كذلك ومن جانب آخر توجد قواسم مشتركة بين نظرية الوكالة والنظرية الايجابية Positive Theory ونظرية القرارات Decision Theory وذلك من حيث تفسير كل منهما لسلوك إدارة الشركة في سعيها لتعظيم مصالحها، لكن مع الإشارة إلى أن نظرية الوكالة تظهر ملامح هذه اللعبة وكأنها بين طرفين أو لاعبين، وهو ما لا تظهره النظرية الايجابية أو نظرية القرارات إذ تظهران وكأن اللعبة يمارسها لاعب واحد فقط.

وكما يبدو من اسمها تقوم نظرية الوكالة على مفهوم الوكالة أي العلاقة التي تنشأ بين طرفين الموكل أو الأصيل أو الرئيس Principal من جهة، والوكيل Agent من جهة أخرى. وتتحدد هذه العلاقة عادة بموجب شروط عقد صريح أو ضمني يكلف بموجبه الطرف الأول (الموكل) الطرف الثاني (الوكيل) بالقيام بأنشطة معينة لصالحه كما يفوضه باتخاذ القرارات نيابة عنه. وتعتبر هذه النظرية حديثة العهد نسبياً إذ نشأت خلال العقود الأخيرة من القرن العشرين وهي نفس الحقبة التي شهدت نشوء نظريات محاسبية أخرى مثل نظرية القائد ونظرية المباريات، والنظرية الايجابية وغيرها.

(٢٤) Ibid, P. 240.

وترتكز هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات الأساسية من أهمها: [٢٥]

١/٩- أن كلاً من الموكل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالحصافة وبالوعي. بمعنى أن كلاً من الطرفين يعرف مصلحته ولذا يسعى إلى تعظيم منافعه المتوقعة. وهذه المنافع المتوقعة هي التي ستحدد بالتالي تصرفاته وقراراته.

٢/٩- تأسيساً على ما تقدم سيعمد الوكيل إلى تعظيم منفعته حتى لو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل. من هنا سينشأ نوع من تضارب المصالح بينهما مما يُوجب وجود شروط محددة في العقد وذلك بجانب وجود نظام للحوافز في المنشأة تضمن تقليص فرص حدوث هذا التعارض إلى حدها الأدنى.

٣/٩- كذلك ومع الاعتراف بظاهرة تضارب المصالح بين الموكل (المساهمين) والوكيل (ادارة الشركة) إلا أن ذلك يجب أن لا ينفي وجود مصالح مشتركة Mutual Interests بينهما تتمحور حول الحرص على استمرارية الشركة ونجاحها. لذا يجب تعزيز هذا الجانب الايجابي وبشكل يعظم منافع الطرفين معاً وذلك من خلال تضافر جهودهما المشتركة لتحسين نشاط الشركة.

ويترتب على تلك المصالح المشتركة للطرفين بروز موقف مشترك بينهما تجاه المخاطر المحيطة بمستقبل الشركة مما يفرض عليهما تضافر الجهود لتخفيض هذه المخاطر إلى حدها الأدنى .

٤/٩- مع أن لكل من الموكل والوكيل قدراته الخاصة على فهم المعلومات المحاسبية وغيرها من المعلومات الأخرى ذات العلاقة بنشاط الشركة، إلا أن هذه القدرات ليست متكافئة بالضرورة لا بل متفاوتة وتميل الكفّة في معظم الحالات بخصوص هذه المسألة لصالح الوكيل أي الادارة.

(٢٥) Wolk, Tearney Dodd, op.cit, p. 100.

ذلك ما يعطي أهمية خاصة لدور البيانات المالية المدققة ولدور مهنة التدقيق في توفير عنصر المصداقية لتلك البيانات. وتعطي نظرية الوكالة أهمية خاصة لصياغة شروط العقد بين مدير الشركة والملاك، وذلك بما يضمن تقليص فرص حدوث التنازع بينهما، فإذا كانت شروط العقد تنص مثلاً على أن تحديد راتب أو مكافأة المدير ستتم على أساس (صافي الربح)، لذا يجب أن يتوقع الطرف الأخر أي الملاك بأن ذلك المدير وسعيا منه لتعظيم المكافأة سيلجأ الى استخدام ما بوسعه من وسائل لتضخيم رقم صافي الربح. وعلى هذا الأساس يتوقع من الطرف الأخر (المالك) وباعتباره شخصاً حصيفاً يحرص على مصالحه أن يتأكد من وجود ضوابط واضحة تحد من الحرية المطلقة للمدير في هذا المجال. ومن أهم ما يجب عليه أي المالك التأكد منه ما يلي: [٢٦]

* أن يكون مثل الطرف الآخر (المدير) على علم بطريقة احتساب صافي الربح.
* أن يتحقق من أن القوائم المالية للشركة قد تم اعدادها وعرض معلوماتها وفقاً للمبادئ أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها، كما أنها دققت أيضا من قبل محاسب قانوني ووفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وبأن ذلك المدقق مستقل ومحايد عن ادارة الشركة وبأنه قد أدى واجباته المهنية بما يتفق مع معايير التدقيق وسلوكيات المهنة.
* أن يتحقق من وجود نظام فعال وكفؤ للرقابة الداخلية في الشركة وذلك بالإضافة أيضا الى نظام محاسبي فعال وكفؤ.

١٠- نظرية تكاليف التعاقد Contracting Cost Theory

هذه النظرية على علاقة وطيدة بالنظرية السابقة (نظرية الوكالة) وهما معاً يعتبران من أهم ثمار المدخل الايجابي في بناء نظرية المحاسبة.

(٢٦) Watts R.L and Zimmerman J.L., **Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence**, Journal of Law and Economics, October, 1983, PP (613-634)

وتنص هذه النظرية على أن المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي تدعم قدرة العقود في تخفيض تكاليف الوكالة Agency Costs والتي تنشأ عن تنازع المصالح بين الطرفين المتعاقدين. ومن الأمثلة على تنازع المصالح ذلك الذي ينشأ بين حملة السندات من جهة وحملة الأسهم من جهة أخرى وذلك في الشركات المقترضة. ففي أحوال كهذه قد لا تكون القرارات التي تخدم مصالح المساهمين تخدم بالضرورة مصالح حملة السندات. من هنا يتوجب تضمين اتفاقيات القروض شروطاً تحدد قواعد القياس المطلقة في إعداد القوائم المالية وذلك بقصد جعل هذه القواعد أكثر تحفظاً سعياً وراء تقليص فرص توزيع الأرباح.

بعبارة أخرى تنظر هذه النظرية إلى السياسات المحاسبية باعتبارها وسيلة تمكن الإدارة أن تختار منها السياسات التي تقود إلى تعظيم ثروة المنشأة من أجل تعزيز السعر السوقي للسهم.

ووفقاً لنظرية تكاليف التعاقد ونظرية الوكالة ومعظم النظريات ذات العلاقة بالمدخل الايجابي تميل الادارة دائماً الى اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى [٢٧]

١٠/١- تخفيض أو تأجيل المدفوعات الضريبية.

١٠/٢- تخفيض التكاليف التي تترتب على المخاطر السياسية مثل (مخاطر التأميم)

١٠/٣- تخفيض تكاليف انتاج المعلومات.

١٠/٤- التمشى أو التوافق مع التشريعات واللوائح الحكومية.

١٠/٥- تضخيم صافي الربح الذي بناء عليه يتم تحديد المكافآت.

١١- نظرية الإشارة Signalling Theory

تنتمي هذه النظرية هي الأخرى الى فئة النظريات التي يقوم بناؤها النظري على المدخل الايجابي Positive Approach وتقدم تفسيرا لماذا يكون لدى المنشأة الحافز للقيام بالتقرير الطوعي Voluntarily Reporting لأسواق المال حتى في

(٢٧) Belkaoui, A., op.cit, p. 136 .

حال عدم وجود لوائح تشريعية تلزمها بذلك. وتبنى هذا التفسير على فرضية ندرة رأس المال مما يخلق بين المنشآت الحوافز للتنافس على تمويل أنشطتها من أسواق المـــال. وعلى هذا الأساس فإن فرصها للحصول على هذا التمويل ستتحسن إذا ما كانـــت سمعتها جيدة من جهة التقارير المالية الصادرة عنها مما يولد انطباعاً بالثقة لدى المستثمرين يخفض من المخاطر التي يشعرون بها في الاستثمار في أسهم تلك المنشآت فيؤدي بالتالي إلى تخفيض تكلفة الأموال. [٢٨]

كمـــا أن وجـــود حوافـــز قوية لدى المنشآت الناجحة للاعلان عن نتائج أعمالها، يولد أيضا ضغوطاً تنافسية قوية بين المنشآت الأخرى يجعل حتى المنشآت التي لا تكون نتائجها جيدة تضطر هي الأخرى للاعلان عن نتائج أعمالها. وتفسير هـــذا الدافع هو ان عدم إصدار المنشأة لتقارير مالية عن نتائجها سيفسر قطعاً من قـــبل مستخدمي البيانات المالية على انه إشارة Signal أو قرينة على فشل المنشأة ذلك ما يجبر حتى المنشآت ذات النتائج السيئة على إصدار التقارير المالية.

ويرى مؤيدو هذه النظرية أن قيمة المنشأة The value of the firm تزداد في أعين الجمهور عندما تقوم بإصدار تقاريرها المالية طوعاً، لأن ذلك يخفف من حالة عدم التأكد المحيطة بنشاطها من وجهة نظر ذلك الجمهور. وعلى هذا الأساس تضع هذه النظرية الإطار المفاهيمي لما يعرف بالافصاح الطوعي عن المعلومات Voluntarily Disclosure كالافصاح عن التنبؤات التي تقدمها إدارة الشركة عن أرباحها المستقبلية مثلاً. [٢٩]

---

(٢٨) Dye Ronald A., **Mandatory Versus Voluntarily Disclosures, The Case of Financial and Real Externalities**, The Accounting Review January 1990, PP (1-24)

(٢٩) Amir E. and Ziv A., **Economic Consequences of Alternative Adoption Rules For New Standards**, Contemporary Accounting Research Fall 1997, PP (534-568)

أسئلة الفصل الخامس

١- قـــدم منظرو الفكر المحاسبي تعريفات شتى لنظرية المحاسبة اذكر بعض هذه التعريفات.

٢- أيـــاً كان تعريف نظرية المحاسبية، إلا أنه لابد من توفر عناصر أساسية فيها. حدد هذه العناصر.

٣- صنف الباحثون نظرية المحاسبة في ثلاث فئات رئيسية حدد هذه الفئات وأعط مثالاً لكل منها.

٤- ترتـــبط الأســـس المستخدمة في تصنيف نظرية المحاسبة بالمداخل المتبعة في بنائها النظري. ضمن هذا السياق صنف المداخل التالية لنظرية المحاسبة ضمن واحد من فئات التصنيف التالية لتلك النظرية:

النظرية كلغة ، النظرية كتعليل ، النظرية كنص لغوي

١- المدخل السلوكي ٢- المدخل الاستنباطي

٣- المدخل الاعلامي ٤- مدخل الأحداث ٥- المنهج الاستقرائي

٥- يصنف البعض نظريات المحاسبة بشكل عام في فئتين :

نظريات ايجابية ، نظريات نمطية أو معيارية

قارن بين أغراض كل من الفئتين.

٦- جاءت نظرية الشخصية المعنوية رداً على نظرية الملكية المشتركة، كما جاءت نظرية الأموال رداً على النظريتين السابقتين معاً. اشرح مضمون هذه العبارة.

٧- تعـــبّر النظريات المختلفة للمحاسبة عن معادلة الميزانية بصور مختلفة. أذكر نص هذه المعادلة وفق كل من النظريات التالية:

نظرية الملكية المشتركة ، نظرية الشخصية المعنوية.

نظرية حقوق الملكية ، نظرية الأموال

٨- تعتبر الممارسات المهنية في الواقع الفعلي انعكاساً لمضمون النظريات المحاسبية. في إطار ذلك أعط مثالاً من الممارسات المهنية التي تعتبر تطبيقاً لكل من النظريات التالية:

- نظرية الشخصية المعنوية
- نظرية الملكية المشتركة
- نظرية الأموال
- نظرية المنشأة
- النظرية الايجابية
- نظرية الوكالة
- نظرية المباريات
- نظرية الإشارة
- نظرية تكاليف التعاقد

٩- تقوم النظرية الايجابية على ثلاث فرضيات أساسية أذكر هذه الفرضيات وأشرح علاقة كل منها بالممارسات المهنية.

١٠- ما يلي قائمة دخل ملخصة لشركة القدس لصناعة الملابس (ش.م.ع) للسنة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١

بيان		بالآلاف
مبيعات		٨٠٠
تكلفة البضاعة المباعة :		
مواد أولية	٢٠٠	
خدمات صناعية	٥٠	
رواتب وأجور	١٥٠	
استهلاكات	٣٠	
فوائد مدينة	٢٠	(٤٥٠)
ربح التشغيل قبل الضريبة		٣٥٠
ضريبة الدخل ٢٠%		(٧٠)
صافي الربح بعد الضريبة		٢٨٠
توزيعات مقترحة على المساهمين		(٨٠)
الزيادة في الأرباح المحتجزة		٢٠٠

المطلوب: تصوير قائمة الدخل أعلاه في صورة قائمة للقيمة المضافة.

الجزء الثاني

القياس المحاسبي

الفصل السادس

المقوّمات العلميّة للقياس المحاسبي

الأهداف : التعريف بالمقومات أو الركائز العلمية للقياس المحاسبي على النحو التالي :

أولاً: مفهوم عملية القياس المحاسبية

ثانياً: خطوات عملية القياس المحاسبية.

ثالثاً: أساليب القياس المحاسبية.

الفصل السادس
المقومات العلمية للقياس المحاسبي

عند بحث المقومات العلمية للقياس المحاسبي لابد من الرجوع إلى أصولها فـي كـل مـن النظرية الكلاسيكية للقياس، والنظرية الحديثة للقياس. وبخصوص النظرية الكلاسيكية للقياس، فترجع أصولها التاريخية الى عالم الفيزياء (Galileo) الذي وضع حجر الأساس لعملية القياس في مجال العلوم الطبيعية، وكان هذا العالم قد حدد المقومات العلمية لعملية القياس بشكل عام في عنصرين هما: [(١)]

١- نظام عددي A number System

٢- قواعد حسابية Arithmatical rules

لكن (Flamholtz) أضاف في مؤلف له صدر عام ١٨٨٧ عنصراً ثالثاً إلى هـذه المقومات وذلك عندما اشترط لتنفيذ عملية القياس أن تتمشى هذه العملية مع قاعدة الإضافة الرياضية [(٢)] The Mathematical Law of Additivity .

وعلـى هـذا الـنهج سـار أيضاً (Campell) والذي أصبح يعتبر المنظر الأساسي للنظرية الكلاسيكية في القياس، وذلك حين شدد على أهمية توفر شرط أو قاعدة الإضافة في عملية القياس وذلك بالنسبة للخاصية محل القياس فقال [(٣)]: "لكي تكـون خاصـية مـا قابلـة للقياس، يجب أن يتوفر لهذه الخاصية شرط الإضافة الطبيعية"

وحسـب هذا المفهوم لعملية القياس أصبح إطارها محصوراً في الخواص الطبيعـية الملموسـة فقـط كالطول، الوزن، الحجم، التعدد. أما الخواص المعنوية

---

(١) Moustafa Abdel- Magid, **Towards Abetter understanding of The Role of Accounting Measurement,** The Acc. Review (April, 1979) pp. 346-357.

(٢) Steven S.S, **Psychophysics** (John- Wiley and Sons, N.Y. 1975)

(٣) Campell Norman R. **"Foundations of Science,** (Dover Puplications, 1957)

كمستوى الذكاء، ومعنويات العاملين، والمنفعة الحدية .. الخ فهذه خواص غير قابلة للقياس طالما أنها لا تخضع لقاعدة الإضافة الطبيعية أو التجريبية.

وبقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الطبيعية بشكل عام الى منتصف العقد الرابع من القرن العشرين وبالتحديد الى عام ١٩٤٦ حين أصدر (S.S Steven) مؤلفاً يدحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية ويدعو فيه الى تبني مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حالياً بالنظرية الحديثة للقياس (Modern Measurement Theory) [٤] ، والتي أحدثت تغييرات حاسمة في المفاهيم السائدة لنظرية القياس سواء بالنسبة لمقومات عملية القياس، أو للخواص محل القياس، وللمقاييس المستخدمة ووحدات القياس.

ولعل من أهم الإضافات التي أضافها (Steven) الى نظرية القياس، هي نجاحه في دحض أهم دعامة تقوم عليها النظرية الكلاسيكية وهو شرط تمتع الخواص محل القياس، بخاصية الإضافة الطبيعية أو التجريبية التي تمسك بها (Campell) . اذ استبدل (Steven) هذا المفهوم بمفهوم آخر هو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة (Matching) او اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي Cardinal Number يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وذلك دون ضرورة تمتع الخاصية محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية. [٥]

وبهذا المفهوم المطور لعملية القياس أحدث (Steven) ثورة كبيرة في نظرية القياس وذلك حين وسع من إطار عملية القياس فجعلها بعد أن كانت بالمفهوم الكلاسيكي مقصورة على الخواص الطبيعية فقط تمتد لتشمل الخواص المعنوية

(٤) Steven S. S. **On The Theory of Scales of Measurement,** (John Wiley And Sons, N.Y. 1946)

(٥) Ibid, P. 25.

أيضاً ، وبذلك امتدت مجالات القياس إلى العلوم الاجتماعية، بعد أن كانت محصورة في العلوم الطبيعية فقط.

من جانب آخر، شدد (Steven) على أهمية شرطين لابد من توفرهما من وجهه نظره في عملية القياس، وهذان الشرطان هما:

١- الثبات الرياضي بالنسبة لوحدة القياس

The Concept of Mathematial Invariance

٢- الثبات في تطبيق قواعد الاقتران في قياس الخواص:

The application of consistent rules in the assignment of numbers

وحتى يتحقق الشرط الأول والخاص بوحدة القياس، لابد لهذه الوحدة من أن تتصف بخاصتين هما:

أ- ان لا يتغير المحتوى الكمي لهذه الوحدة على مدار عملية القياس نفسها وذلك كي يصبح بالإمكان التثبت من صحة نتائج عملية القياس.

ب- أن لا يتغير المحتوى الكمي لهذه الوحدة بين عملية قياس وأخرى طالما أن الخاصية محل القياس، لم تتغير في العمليتين، وذلك كي تصبح نتائج القياس قابلة للمقارنة.

أما الشرط الثاني والخاص بالثبات في تطبيق قواعد الإقتران فهو ضروري لتحديد كل من :

أ- القواعد المختلفة التي تحكم عملية قياس معينة.

ب- الخواص الرياضية للمقاييس المستخدمة.

جـ- مدى قابلية القياسات المختلفة لاستخدام الأساليب الرياضية والاحصائية[٦]

واذا كان الباحثون في مجال العلوم البحتة، قد سبقوا زملاءهم الباحثين في مجال العلوم الاجتماعية الى تطوير القياس، وتحليل مشاكله، فإن المحاسبة كانت آخر علم في العلوم الاجتماعية يلتفت نحو هذه المشاكل، إذ بقيت نظرية القياس

(٦) Savage, C. Wade, **The Measurement of Sensation'** (University of California Press, 1970) P. 204.

مهملة فيها إلى أمد قريب. ويمكن القول بأن (Mattessich) كان في طليعة المحاسبين الذي تصدوا لبحث مشاكل القياس المحاسبي، إذ ترجع محاولاته في هذا المجال لعام ١٩٥٩ ثم حذا حذوه في ذلك مجموعة من الباحثين منهم على سبيل المثال: Homburger, Chambers, Bierman, Jaedicke, Ijiri, Dean… etc

وقد قام هؤلاء بدراسات جادة في هذا المجال، مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية.

وللإحاطة بالمقومات العلمية للقياس المحاسبي، نرى أهمية إيضاح ما يلي:

أولاً: مفهوم عملية القياس المحاسبية.

ثانياً: خطوات عملية القياس المحاسبية.

ثالثاً: أساليب القياس المحاسبية.

أولاً: مفهوم عملية القياس المحاسبية

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت الى حد ما في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون. لذا سنكتفي بتقديم ثلاثة منها تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية، ولنخرج منها بعد ذلك بمفهوم مبسط لهذه العملية.

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام الى (Campell) الذي عرفها بالتالي: (٧)

"يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة".

(٧) Campell Norman, R., Op.cit, P. 258.

لكن (Steven) أضاف بعداً رياضياً الى تعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي: (٨)

"يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) وورد فيه ما نصه (٩) :

"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي:

"عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشي معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الإحتساب".

وبالمفهوم السابق لعملية القياس المحاسبية، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها وذلك تبعاً لاختلاف أغراض القياس، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبية على أربعة اركان رئيسية هي:

١- الخاصية محل القياس Property to be measured

٢- المقياس المناسب للخاصية محل القياس Scale or measure

٣- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس Measurement unit

٤- الشخص القائم بعملية القياس Measurer

(٨) Steven S.S., **Measurement; Psychophysics and Utility**, In C.W. Churchman and Thilburn Ratoosh eds. **Measurement Definitions and Theories**, (John Wiley and Sons, N.Y 1959)

(٩) A.A.A, **Research in accounting measurement**, Collected papers. 1966 , P. 47.

١- الخاصية محل القياس :

تنصب عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فان الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي (Monetary Numerosity) لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا. كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كان يكون محل القياس، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلاً، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

٢- مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس. وبالنسبة للمشروع الاقتصادي اذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلاً هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد) إما اذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً، أو عدد ساعات العمل المباشر.

٣- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلاً لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلاً للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة الى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد) لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أهي الجنية مثلاً أو الدينار أم الدولار.. الخ

٤- الشخص القائم بعملية القياس:

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس لان نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دوراً أساسياً ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها أيضاً. وسنتعرض لهذا الدور بالتفصيل في مكان لاحق عند بحث موضوع تحيز القياس المحاسبي.

ثانياً: خطوات عملية القياس المحاسبية

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس. وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ بها وذلك تبعاً لاختلاف آرائهم حول الأغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية إذ بينما يحصر البعض عملية القياس المحاسبية بمرحلتي تسجيل وتخصيص القياسات المحاسبية التاريخية،يرى البعض منهم أن عملية القياس المحاسبية لا تنتهي عند هذا الحد، بل تشمل أيضاً عملية تشغيل أو معالجة هذه القياسات وبغض النظر عن كون هذه القياسات تاريخية أم مستقبلية.

بناءً على ما سبق، وقبل الشروع في تحديد الخطوات الأساسية لعملية القياس المحاسبية سنثير التساؤلات التالية والتي من خلال الإجابة عنها سنحاول تحديد هذه الخطوات.

السؤال الأول:

ما علاقة عملية التبويب في المحاسبة بعملية القياس المحاسبية؟

والسؤال الثاني:

هـل تعتـبر عملية تشغيل أو معالجة القياسات المحاسبية جزءاً من عملية القياس المحاسبية؟

أما السؤال الثالث:

فهو، هل تدخل التقديرات أو التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبية؟

بخصوص علاقة عملية التبويب Classification بعملية القياس المحاسبية، يـتفق المحاسبون على اعتبارهما مترابطتين. مثال على ذلك (Devine) والذي لا يكتفـي باعتبار التبويب خطوة أولية في عملية القياس المحاسبية، بل يذهب إلى حد أبعد من ذلك حين يعتبرهما مترادفتين فيقول:

"الحقـيقة التي لا يمكن نكرانها، هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب" (١٠)

كمـا يؤيـد هـذا الرأي (Steven) حين يدعو إلى استخدام مصطلح قياس (Scaling) بـدلاً مـن مصطلح تبويب (Classification) وذلك بقصد إبراز البعد القياسي لعملية التبويب فيقول في هذا الصدد :

"يعتبر التبويب العملية الأساسية في القياس" (١١)

وفـي نفس الاتجاه أيضاً سارت جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) حين نصت في تقرير صادر عنها ما يلي:

"يعتـبر التبويب المحاسبي في الغالب نوعاً من القياس بالرغم من عدم استخدام الأرقام فيه" (١٢)

---

(١٠) النص الحرفي لهذه العبارة:

"The undeniable fact Remains that every measurement is classification"

المصدر:

Mattessich, R. Op.cit, P.16 .

(١١) Ibid, P 62.

(١٢) A.A.A **"Report of the Committee on the Foundations of Accounting, Measurement"** The Acc. Review. Supple to Vol. XLIVI 1971, p. 310.

وبتحليل الآراء المذكورة أعلاه حول علاقة عملية التبويب بعملية القياس المحاسبية، نسـتنتج بـأن عملية التبويب هي جزء من عملية القياس المحاسبية، أو خطوة من خطواتها ولكن الفرق الأساسي بينهما وهو ما سنوضحه فيما بعد، ينحصر في نوع المقـياس المستخدم في تنفيذ كل منهما، إذ بينما يستخدم المحاسب في عملية قياس خاصـية الـتعدد النقدي للحدث الاقتصادي مقياساً نسبياً (Ratio Scale) هو وحدة الـنقد، فإنه في عملية تبويب هذا الحدث يستخدم مقياساً اسمياً (Nominal Scale) هو الخاصية المتخذة أساساً للتبويب.

وقـد زادت أهمـية التساؤل المطروح حول علاقة عملية تشغيل القياسات المحاسبية (Processing) بعملية القياس المحاسبية بعد تزايد اهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة كنظام للمعلومات. وحول هذه المسألة توجد ثلاث وجهات نظر.

الأولـى: متحفظة، لأنها تعارض بشدة إدخال عملية التقدير في إطار عملية القياس المحاسبية، وذلك بحجة أن عملية القياس المحاسبية تتطلب لصحتها حدوث عملية تـبادل (Exchange Transaction) ومـا دامـت عملية التقدير تقوم على توقعات بخصـوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة، إذن لا يجوز اعتبار عملية التقدير جزءاً مـن عملـية القياس المحاسبية. ولعل في القول الثاني لـ (Chambers) تلخيص لوجهة النظر هذه.

"عـندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل، فلا يجوز القول بإنـنا نقـيس هـذه القيمة وإن جاز القول بأننا نتنبأ بهذه القيمة بالاعتماد على قياسات جارية هي حصيلة لعملية قياس في الحاضر". (١٣)

أما وجهة النظر **الثانية** بخصوص عملية التقدير المحاسبية، فهي مع الأولى علـى طرفـي نقيض، لأنها لا تشترط حدوث عملية التبادل كشرط لصحة عملية

---

(١٣) Chambers. R.J., **Accounting evaluation and economic behavior** (N.J: Prentice-Hall, Inc, 1960) P. 87.

القياس المحاسبية. وعلى هذا الأساس فهي تعتبر عملية التقدير Estimation جزءاً من عملية القياس المحاسبية ويعبر عن وجهة النظر هذه (Moonitz) بقوله:

"لا يكـون القـياس المحاسبي مستحيلاً في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائمـا أن يكـون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة. فعملية التبادل لا تكوِّن القيم وإن كان دورها ينحصر فقط في الكشف عن هذه القيم." [١٤]

وفـي هذا الصدد، توجد حيال هذه المسألة وجهة نظر **ثالثة** تتبناها جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) والتي هي أكثر مرونة من وجهتي النظر السابقتين إذ تدعـو إلـى اعتـبار عملية التقدير في المحاسبة جزءاً من عملية القياس، ولكن بشـرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات [١٥] . ويمكن تبرير وجهة الـنظر هذه بحجة مفادها أن الفرق الأساسي بين عملية القياس وعملية التقدير من الناحـية العملية، ينحصر فقط في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتيـن. فالتقدير هو قياس ولكن مدى الخطأ Range of Error فيه متسع نسبياً. ذلـك لأنـه في عملية التقدير وعلى عكس الحال بالنسبة لعملية القياس التاريخية، تـنعدم الوسـيلة الكفـيلة بإجـراء عملية مقارنة مباشرة موضوعية بين المقياس والخاصية محل القياس. لذا فحين يقدر المحاسب القيمة المستقبلية لحدث معين فهو في حقيقة الأمر يجري قياساً ولكن بدرجة ثقة أقل من القياس التاريخي. وذلك لأن نظـام القياس المحاسبي التقليدي، لا يوفر له مقاييس الخطأ الواجب توفرها في أي نظام للقياس. وعلى هذا الأساس وحتى يمكن اعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبية، لابد في رأينا من تطوير هذه العملية من ناحيتين:

(١٤)Edward Bruke, **Objectivity and accounting**. The Acc. Review Oct. 64, 1970. PP (837-848)

(١٥) A.A.A Op.cit, P. 49.

أولـهما:

تطوير الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي والتي تقوم في معظمها على اجتهادات تحكمية الى أساليب علمية في التنبؤ تقوم على أسس علمية.

وثانيهما:

استخدام بعض المؤشرات الرياضية والإحصائية والتي باستخدامها كمقاييس للخطأ تساعد في تحسين دقة التنبؤات Precision بالإضافة الى مساهمتها في تقييم عنصر المخاطرة Risk Factor المصاحب لعملية التقدير في ظل حالة عدم التأكد.

وهكـذا وبعـد توفـر الشرطين السابقين، تتحول عملية التقدير المحاسبية بالمفهوم السابق إلى عملية تنبؤ علمي (Scientific Foreasting) لها من المقومات العلمية ما لعملية القياس مما يبرز والحال هذه اعتبار عملية التنبؤ جزءاً من عملية القياس المحاسبية.

فـي إطـار التحلـيل السابق لمفهوم عملية القياس المحاسبية، يمكن تحديد خطـوات سـير هذه العملية ومن ثم مراحلها الرئيسية، ولكن قبل ذلك نذكر بعض الإجـراءات الهامـة التـي لابـد من اتخاذها قبل البدء بتنفيذ عملية القياس وهذه الإجراءات هي:

١- تحديد الخاصية محل القياس:

والخاصـية محـل القـياس بالنسبة للوحدة المحاسبية هي حدث اقتصادي تاريخـي أثـر على المركز المالي للمشروع، كما قد يكون حدثاً مستقبلياً ذو آثار اقتصـادية مـتوقعة على المشروع. والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هنا والتـي سـتنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان، على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً.

لنأخذ ربح المشروع مثلاً لهذه الخاصية، فلو كلفت مجموعة من المحاسبين بقياسـه، لكـان الخلاف الأول الذي سيبرز بينهم يدور حول مفهوم هذا الربح مما

سيترتب عنه بعد ذلك خلاف بينهم في طرق وأساليب قياسه، إذ يمكن لأي منهم أن يتســاءل مثلاً، هل الربح محل القياس هو الربح بمفهومه الاقتصادي، أم هو الربح بمفهومــه المحاســبي، أم بمفهومـــه القانونـــي، أم بمفهومه الإداري.. ؟ واختلاف المداخــل فـــي عملــية قياس الربح، لابد وأن تنعكس على نتائج القياس، ولعل في مدلــول العــبارة التالية لأحد الباحثين وهو (Devine) تلخيص لأبعاد هذه المشكلة حيث يقول:

"إن الحــرص المــبالغ فــيه مــن جانــب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاســبية المــتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي، ليس سوى وسيلة يدارون بها عدم اتفاقهم حول مفاهيم الخواص أو الأحداث المطلوب منهم قياسها لأنهم بتمسكهم الحرفي بهذه المفاهيم والمبادئ، إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم من جراء الأخطاء المحتملة في عملية القياس". (١٦)

٢- تحديــد نــوع المقــياس المناســب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات:

يــتوقف اختــيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على اغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القــياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس أسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلاً) فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس الترتيب وإذا مــا تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره الى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من الأصلين مثلاً) فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية المقياس، تقف جنباً إلى جنــب مســألة تحديد وحدة القياس، إذ عندما يكون هدف المحاسب مثلاً هو قياس

(١٦) Devine Carl, Thomas. "**Some conceptual Problems in Accounting Measurement**" (A.A.A Research in Accounting Measurement, Collected papers, 1966) PP (13-26)

القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمشروع، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النسبي ممثلاً بوحدة النقد. بل لابد أن يتبع ذلك أيضاً تحديد نوع هذه الوحدة أهي الجنية مثلاً، أم الدينار، أو الدولار..؟

٣- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:

يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على عاملين:

أولهما: الهدف من عملية القياس.

ثانيهما: الأفق الزمني لعملية القياس.

فــإذا كــان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو اثباته محاســبياً فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشــرة أو الأساسية، أما فيما عدا ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشــر، والذي بموجبه تحدد قيم القياسات، في إطار ما يسمى بعملية الإحتساب المبنية على علاقات رياضية. (١٧)

مــن جانب آخر إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي، يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند (فاتورة، سند صرف.. الخ) في حين لو كانت هذه العملية منصبة على فرصة مستقبلية، حينئذ لابد من استخدام أساليب غير مباشرة في القياس تتخذ شكل التحليل ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ.

بعد اتخاذ الإجراءات آنفة الذكر من قبل المحاسب، يمكنه حينئذ الشروع في تنفــيذ عملــية القــياس المحاسبية. وهنا يمكن لهذه العملية ان تمر في عدة مراحل يــتوقف مداهــا علــى أغراض عملية القياس والتي تحدد بالتالي نوعية القياسات المطلوب توفيرها.

(١٧) Don. W, Vickery: "**Is Accounting a measurement Dicipline**..? "The Acc. Review. Oct. 1970. PP (731-743).

فاذا كان الهدف من عملية القياس ينحصر مثلاً في مجرد الإثبات المحاسبي لقيمة أصل ثابت جديد تمت حيازته من قبل المنشأة، حينئذ لابد لعملية القياس من اجتياز مرحلتين هما مرحلة التبويب، ثم مرحلة التسجيل في الدفاتر، ولكن إذا ما تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل، لابد حينئذ لعملية القياس المحاسبية من اجتياز مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل Allocation والتي تقاس خلالها تكلفة قسط استهلاك هذا الأصل. بعد ذلك وفي نهاية الفترة المالية يمكن لقيمة هذا الأصل ان تخضع لمرحلة جديدة من مراحل عملية القياس وهي ما يعرف بمرحلة التجميع Aggregation. وذلك حين تدمج قيمته بقيم غيره من الأصول الثابتة، وذلك بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية للأصول الثابتة والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع. أما إذا ما أراد المحاسب تحديد او قياس العائد المتوقع على الاستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة ذلك الأصل إلى ما يسمى بعملية التشغيل والتي تأخذ شكل تحليل مالي يسعى المحاسب من خلاله للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي.

ثالثاً: أساليب القياس المحاسبية:

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن اتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع اساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي: (١٨)

١- أساليب قياس أساسية أو مباشرة.
٢- أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة.
٣- أساليب قياس تحكمية.

---

(١٨) Ibid, PP 731-743.

١- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة

Fundamental or Direct Methods

باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب (Calcutation Process) والمبينة أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس: ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلاً في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء. أما اذا تم تثمين اجزاء هذه الآلة كل على حدة تمهيداً لتحديد التكلفة الاجمالية لها فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر. لأنه في الحالة الأخيرة لابد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها اثمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية او المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الإقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية كأن يبوب أصل في فئة الأصول الثابتة أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

٢- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:

Derived or Indirect Methods

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وذلك كما بينا سابقاً بالنسبة للآلة.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا

يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة، بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الاجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما، إلا باتباع اسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك بأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتيهما.

٣- أساليب القياس التحكمية: Arbitrary Methods

تشبه هذه الأساليب والتي يطلق عليها البعض من المحاسبين مصطلح (Measurements by fiat) في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر الى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياس يقول (Ijiri) :

"تكون أساليب القياس تحكمية في الظروف التالية [١٩] :

أ- إذا لم توجد قواعد منطقية (Logical rules) تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات ان الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلاً القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.

(١٩) A.A.A. Op.cit, P . 22.

ب- وترتيباً على ما سبق، تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً، في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى. واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب. إذ ان محاسباً معيناً قد يختار تقييم هذا الاصل بناءً لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم نفس الأصل بناء لتكلفته الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية، وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.

أسئلة الفصل السادس

١- ترجع النظرية الكلاسيكية للقياس إلى عالم الفيزياء Galileo فما هي المقومات العلمية لعملية القياس في هذه النظرية وما هي الإضافات التي قدمها كل من Flalmholtz و Campell في مؤلفاتهم الى ما جاء به Galileo .

٢- بقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الطبيعية فترة طويلة الى حين صدور مؤلف Steven الذي دحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية. بين ما جاء به Steven والإضافات التي أضافها في نظريته الحديثة للقياس.

٣- ما معنى القياس المحاسبي، وما أنسب تعريف تقدمه لذلك ؟

٤- يختلف إطار عملية القياس المحاسبي كما تختلف نتائجه وذلك تبعاً لاختلاف أغراض القياس، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس. وبوجه عام يمكن القول بأن عملية القياس تقوم على مجموعة أركان فما هي هذه الأركان، وما تأثير كل ركن منها على عملية دقة القياس ؟

٥- أكمل المقطع التالي باستخدام الكلمة المناسبة للفراغ الموجود.

يتوقف نوع .... المستخدم في عملية القياس على .... محل القياس، وبالنسبة للمشروع الاقتصادي اذا كانت خاصية التعدد للربح مثلاً هي الخاصية محل القياس، فالقياس المستخدم حينئذ هو مقياس .... أما اذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس ....

٦- يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس. وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ بها.

على ضوء ما تقدم بين ما يلي:

- لماذا تتفاوت وجهات نظر المحاسبين حول مراحل عملية القياس المحاسبية؟
- حدد خطوات القياس المحاسبية التي تراها مناسبة في هذه العملية.

٧- لقد زادت أهمية التساؤل المطروح حول علاقة عملية تشغيل القياسات المحاسبية، بعملية القياس المحاسبية بعد تزايد أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة كنظام للمعلومات، وحول هذه المسألة توجد ثلاث وجهات نظر. حدد وجهات النظر هذه وبين من منها أكثر دقة، ولماذا ؟

٨- في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، على ضوء ما تقدم حدد ما يلي:

- أساليب القياس.
- ما هو أفضل أسلوب من الأساليب السابقة في رأيك ولماذا؟

٩- اكتب مقالة شاملة عن القياس المحاسبي.

١٠- ما المقصود بالآتي:

- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.

الفصل السابع

تحيز القياس المحاسبي

الأهداف: التعريف بمصادر وأشكال تحيز القياس المحاسبي مع تحليل آثاره المنعكسة على البيانات المحاسبية من خلال ما يلي :

أولاً : تحديد مصادر تحيز القياس المحاسبي.

ثانياً: تحديد أشكال تحيز القياس المحاسبي وهي كما يلي:

١- تحيز الموضوعية

٢- تحيز الملاءمة (المواءمة)

٣- تحيز الموثوقية (المعوليّة)

الفصل السابع
تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس Measurement bias من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس وأياً كان مجالها في العلوم البحتة، أو في العلوم الإجتماعية على حد سواء. لكن بينما يكون تحيز القياس ضئيلاً وبالإمكان تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة، فإنه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة غالباً ما يكون كبيراً ومن الصعب قياسه. وهذا بالطبع مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية، ثم بطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى.

فالخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية وهي القيمة المالية للحدث الاقتصادي، ليس لها مفهوماً محدداً لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها. كما أن عملية القياس المحاسبية هي الأخرى محكومة بقواعد ومبادئ عامة ينقصها التحديد، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب. وبالإضافة الى ذلك هناك عامل هام من العوامل المسببَّة لتحيز القياس المحاسبي، وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد) لأن قيمة هذه الوحدة بخلاف وحدات القياس الأخرى تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس، ويجعلها هي الأخرى عرضه للتقلب وعدم الثبات.

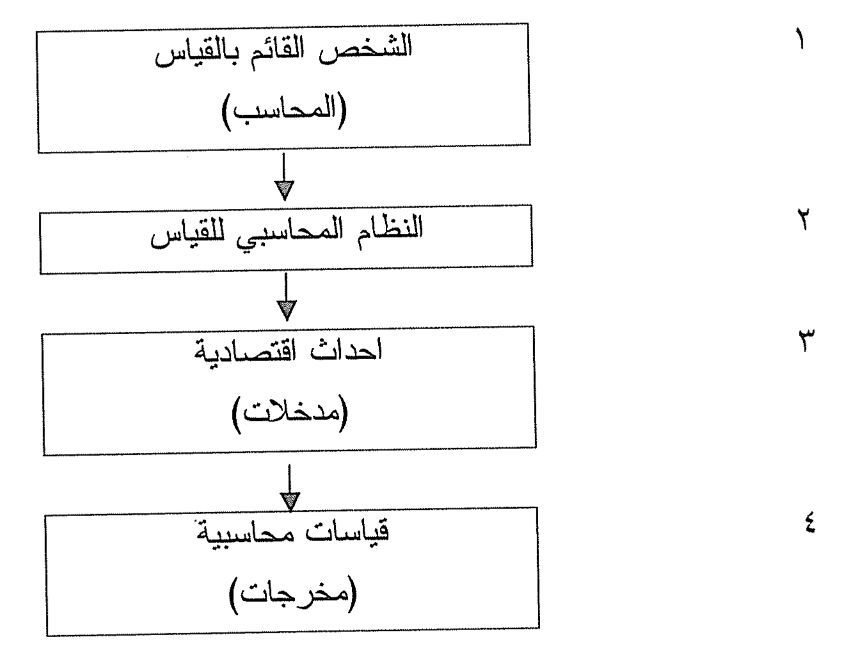
عموماً، سنتناول ظاهرة تحيز القياس المحاسبي بالتحليل والنقاش مبينين أسبابها، ومصادرها، وأشكال ظهورها في المراحل المختلفة لعملية القياس المحاسبية وذلك بقصد استكشاف بعض الوسائل المناسبة لعلاجها.

أولاً: مصادر تحيز القياس المحاسبي

للإحاطـــة بمصادر تحيز القياس المحاسبي، من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام والتاريخية منها بشكل خاص إلى عناصرها الرئيسية. إذ كما يبين الشكل التالي تقوم هذه العملية على أربعة أركان رئيسية هي:

شكل رقم (٧-١)

أركان عملية القياس المحاسبية



١- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب.

٢- الـــنظام المحاســـبي للقـــياس ويقصد به مجموعة المفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم عملية القياس المحاسبية، ثم طرق أساليب تنفيذ عملية القياس، ووحدات القياس المستخدمة.

٣- الأحـــداث الاقتصـــادية محـــل القـــياس ممثلة في عملية مالية حدثت فعلاً بين المشروع والغير وهذا في عملية القياس التاريخية التي تنفذ في نظام المحاسبة المالـــية، أو في فرص مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية التي تـــنفذ سواء في نظام محاسبة التكاليف أو في نظام المحاسبة الإدارية. وتعتبر هذه الأحداث وتلك الفرص بمثابة المدخلات لعملية القياس المحاسبية.

٤- القياســـات او البـــيانات المحاســـبية وتمـــثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها.

بـــناءً علـــى تحليلنا السابق، فإن أي خلل يصيب ركناً من الأركان الثلاثة الأولـــى، لابد وأن تنعكس آثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس، إما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية.

وعلى هذا الأساس، يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي:

١- تحيز مصدره قواعد القياس A Rule bias

٢- تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس Ameasurer bias

٣- تحـــيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس وقواعد القياس التي يستخدمها أي تحيز مشترك Ajoint bias .[1]

(١) تحيز قواعد القياس المحاسبي (ت ق)

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبطة أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم، والمبادئ، والفروض والأعراف، التي تحكم عملية القياس المحاسبية مثل: مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد.. الخ وما دمنا قد ربطنا مصدر هذه

(١) George J. Murphy "**A Numerical Representation of Some Accounting**. Conventions, The Acc. Review, April 1976, PP (277-291)

السنوع مسن أنسواع التحيز بنظام القياس المحاسبي نفسه، فإن دور المحاسب في نشوئه- ومن ناحية نظرية على الأقل سيكون حيادياً.

ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز، هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والستقارير المحاسسبية المعسدة فسي فترات التضخم والانكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك دون أي مراعاة لتعديل آثار هذا التضخم أو الإنكماش.

ولشسرح أبعساد هذا التحيز وآثاره على القوائم المالية والتقارير المحاسبية التاريخية نسوق الإيضاح التالي:

لسنفرض أن مشروعاً للخدمات اتبع الأساس النقدي في اثبات عملياته المالية على مدار ٨ سنوات تبدأ من سنة ١٩٩٠ وقد استخدم في نشاطه أصلاً معمراً واحداً فقط اشستراه بمسبلغ ٢٠٠٠٠ دينار في ١٩٩٠/١/١ وقدر العمر الإنتاجي لهذا الأصل بمسدة ٨ سسنوات كمسا قدرت قيمة نفايته في نهاية عمره الإنتاجي صفراً. ويقصد التبسسيط نفسرض أن النتائج المحققة على مدار السنوات الثمان كانت متساوية كما يلي:

جدول رقم (٧-١)

قوائم نتائج أعمال المشروع عن ثمانية أعوام

بيان	١٩٩٠	٩١	٩٢	٩٣	٩٤	٩٥	٩٦	٩٧	اجمالي
ايرادات	٥٠٠٠٠							٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
يطرح المصروفات									
رواتب وأجور	٣٦٥٠٠		نفس	النتائج				٣٦٥٠٠	٢٩٢٠٠٠
استهلاكات	٢٥٠٠							٢٥٠٠	٢٠٠٠٠
مصروفات أخرى	٨٠٠٠							٨٠٠٠٠	٦٤٠٠٠
إجمالي المصروفات	٤٧٠٠٠							٤٧٠٠٠	٣٧٦٠٠٠
صافي الربح قبل الضرائب	٣٠٠٠							٣٠٠٠	٢٤٠٠٠
ضريبة الدخل	١٠٠٠							١٠٠٠	٨٠٠٠
صافي الربح بعد الضريبة	٢٠٠٠							٢٠٠٠	١٦٠٠٠
الأرباح الموزعة	٢٠٠٠							٢٠٠٠	١٦٠٠٠
الأرباح المحتجزة	صفر							صفر	صفر

جدول رقم (٧-٢)

قائمة ملخصة لمصادر أموال المشروع واستخداماتها خلال ثمانية أعوام

مصادر الأموال من العمليات

البيان	المبلغ
صافي الربح بعد الضريبة عن ٨ سنوات	١٦٠٠٠
يضاف: مصروفات لم يترتب عنها تدفقات نقدية	
استهلاكات عن ٨ سنوات	٢٠٠٠٠
الأموال المتاحة في ٨ سنوات	٣٦٠٠٠
يطرح: **استخدامات الأموال في ٨ سنوات**	
أرباح موزعة خلال ٨ سنوات	١٦٠٠٠
الزيادة في رأس المال العامل في نهاية السنة الثامنة (في ١٩٩٧/١٢/٣١) وتظهر على شكل زيادة في رصيد النقدية	٢٠٠٠٠

تحليل النتائج:

بمراجعة قوائم دخل المشروع عن الثمانية أعوام السابقة، يتبين لنا أن جملة الأربساح المحققسة والموزعة على مدار هذه الفترة كانت ١٦٠٠٠ دينار. كما أن القائمسة الملخصة لمصادر الأموال واستخداماتها، تبين أن رصيد النقدية في نهاية عسام ١٩٩٧ سسيزيد عن رصيدها في بداية عام ١٩٩٠ والذي كان صفراً بمقدار ٢٠٠٠٠ ديسنار وهسو مبلغ يكفي لاستبدال الأصل المستهلك بأصل جديد من نفس السنوع (هسذا بافتراض ثبات سعر شراء الأصل مع إهمال اثار التضخم وافتراض عدم حدوث تحسينات تكنولوجية عليه).

لكسن إلسى ماذا ستؤول إليه النتائج آنفة الذكر، لو أخذنا عامل التضخم في عين الاعتبار.. ؟

فلو فرضنا مثلاً أن معدل التضخم الاقتصادي على مدار الفترة الممتدة من ٩٠/١/١ - ٩٧/١٢/٣١ بلسغ ٨٠% ومدلوله أن المستوى العام للأسعار خلال هذه

الفترة الزمنية قد ارتفع بمعدل ٨٠% تقريباً عما كان عليه في ٩٠/١/١ . مما يعني أن القوة الشرائية لوحدة النقد وهي الدينار في ١٩٩٧/١٢/٣١ ستعادل ٥٥,٥% من قيمتها الشرائية في ١٩٩٠/١/١ . (٢)

في هذه الحالة، سنجد ان إدارة المشروع في سعيها لاستبدال الأصل المستهلك في ١٩٩٧/١٢/٣١ بأصل جديد من نفس النوع ستحتاج الى ٢٠٠٠٠/ ٠,٥٥٥ أي ٣٦٠٠٠ دينار تقريباً بدلاً من ٢٠٠٠٠ دينار. وعلى هذا الأساس ستجد الإدارة نفسها في حاجة إلى أموال إضافية مقدارها ١٦٠٠٠ دينار وهذه النتائج يجب أن تثير التساؤلات الآتية:

١- هل كان المشروع مربحاً حقاً على مدار الثمانية أعوام السابقة؟

٢- وهل أن الأرباح المحاسبية المحققة على مدار تلك الفترة كانت فعلاً ١٦٠٠٠ دينار، أم أن هذه الأرباح ليست في حقيقة الأمر سوى أرباحاً اسمية اما الأرباح الحقيقية فكانت صفراً طالما أن الأرباح التي وزعت وهي ١٦٠٠٠ دينار كان يجب تخصيصها لشراء الأصل الجديد.. ؟

٣- ومن ثم هل أن الضرائب التي دفعها المشروع لمصلحة الضريبة كانت عن أرباح حقيقية أم عن أرباح صورية، وبالتالي هل انصبت هذه الضرائب على رأس المال بدلاً من الربح.. ؟

والإجابة عن التساؤلات السابقة تثير علامات استفهام حول عدة أمور أهمها ما يلي:

---

(٢) القوة الشرائية للنقود = ١ / الرقم القياس للأسعار لذا فالقوة الشرائية لوحدة النقد في ١٩٩٧/١٢/٣١ = ١ / ١,٨٠ = ٥٥,٥%

انظر:

د. احمد عبادة سرحان، وآخرون **مقدمة في الإحصاء التطبيقي**، (دار الكتب الجامعية، ١٩٦٨) صفحة (٢٤٢)

١- مدى موضوعية البيانات المحاسبية المحتواه في القوائم المالية المنشورة للمشروع على مدار الثمانية أعوام السابقة، لأنه إذا جاز القول بأن المشروع قد حقق إيراداً مقداره (٥٠٠٠٠) دينار في نهاية عام ١٩٩٠ فانه لا يجوز القول بأنه قد حقق مثل هذا الإيراد في نهاية عام ١٩٩٧ لأن قيمة الدينار مقاسة بقيمته الشرائية في نهاية عام ١٩٩٧ ، ليست مثل قيمته الشرائية في نهاية عام ١٩٩٠ .

٢- مدي منطقية الفروض التي يقوم عليها مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات الذي يحكم عملية قياس الربح المحاسبي. إذ بينما تحتوي قائمة الربح على بنود معينة كالإيرادات والرواتب مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية جارية، فإن هذه القائمة تحتوي أيضاً بنوداً أخرى كالاستهلاك مقاسة بوحدة نقدية ذات قوة شرائية تاريخية. وعليه هل يجوز من الناحية المنطقية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على خليط غير متجانس من عناصر الإيراد وعناصر التكلفة.. ؟

٣- مدى الأضرار المترتبة على قارئ القوائم المالية التاريخية من جراء ما تحويه من معلومات مضللة عن نشاط المشروع. إذ تنعكس آثار تحيز أسلوب القياس المستخدم هنا وهو الأساس النقدي مع تحيز وحدة القياس المستخدمة وهي وحدة النقد. وعلى قائمتي نتيجة الأعمال والمركز المالي وذلك في شكل تحيز يؤثر على البيانات المحاسبية المحتواة بينهما.

(٢) تحيز القائم بعملية القياس (ت م)

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حيادياً، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية Perfectly Objective لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس

بطـريقة خاطـئة تؤدي الى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه وليس بنظام القياس المحاسبي.

يحـدث ذلـك مـثلاً إذا كلفـت مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاستهلاك لأصل ثابت بموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلاً. في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس، إلا أنهـم قـد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الاستهلاك، ولو حللـنا أسباب تحيز القياس المحاسبي هنا والممثل في فروقات قيمة قسط الاستهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القـياس ولـيس بقـاعدة القياس نفسها. إذ أن تحيز القياس الناشئ في تحديد قسط الاستهلاك من قبل أفراد المجموعة يمكن رده إلى اختلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلاً أو في تقدير قيمة النفاية لا إلى قاعدة القياس.

(٣) التحيز المشترك (ت ش)

وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المسـتخدمة فـي القياس المحاسبي معاً. بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي، مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس يكونان ناقصتين في هذه الأحـوال. يحـدث ذلـك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باسـتخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة. وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة، تتضاعف آثاره على البياناته المحاسبية بفعـل التحيز الاضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز بسوء استخدامه لهذه القاعدة المتحيزة.

مـثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام مبدأ أو سياسة الحيطة والحذر، فهذا المبدأ وهو بمثابة قاعدة من قواعد القياس المحاسبي، يتمسك بـه المحاسـبون فـي تنفيذ قياساتهم التاريخية، ويؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم

الأصول المقاسة، وكذلك قيم صافي الربح السنوي. لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسـبين مختلفيـن في درجات تحفظهم، يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

وفـي الواقع العملي من الصعب تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسـبي لأن هـذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً.

ثانياً: أشكال تحيز القياس المحاسبي:

مـثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعد كذلك الأشكال التي يظهر بهـا. إذ قد يظهر في صورة تحيز موضوعية (ت ع) أو في صورة تحيز مواءمة (ملاءمـة) (ت و) أو في شكل تحيز معولية (ت ن). وعلى أية حال هناك ملاحظة هامـة لابـد من الإشارة إليها في هذا المجال وهي أن الصورة التي يتخذها تحيز القـياس المحاسـبي تتحدد في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، ووجهـة نظر مستخدم القياسات المحاسبية، وكذلك أغراض استخداماتها. إذ يختلف شـكل تحـيز القياس المحاسبي عندما يكون اعتبار المواءمة هو مركز اهتماماته. كذلك يختلف شكل هذا التحيز في الحالات التي تستخدم فيها القياسات المحاسبية في إعـداد تقرير مالي خارجي عنه عندما تستخدم هذه القياسات في إعداد تقرير مالي داخلي.

عموماً يمكن حصر أشكال التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القـياس المحاسـبية فـي ثلاثة هي: تحيز **الموضوعية**، تحيز **المواءمة**، ثم تحيز **المعولية (الموثوقيّة)**.

كمـا أن هناك شكلاً آخر من أشكال التحيز قد يصيب القياسات المحاسبية ولكـن مصـدره هو مستخدم القياسات المحاسبية، ويطلق على هذا التحيز الأخير تحيز **متخذ القرار** (ت م.ق) .

(١) تحيز الموضوعية: Objectivity bias

يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز موضوعية $(ت_{ع})$ متى كان عامل الدقـة هو العامل المتحكم في عملية القياس. وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزاً بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس. وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب، أو عن نقص في موضوعية أسلوب أو قـاعدة القـياس، أو عـن نقص في موضوعية الركنين معاً حيث يكون تحيزاً مشـتركاً، أو بمعنى آخر فإن تحيز موضوعية القياس المحاسبي هو محصلة لتحيز قاعدة القياس $(ت_{ق})$ وتحيز المحاسب $(ت_{م})$ وتحيزهما المشترك $(ت_{ش})$.

ومـن الناحـية الـنظرية البحتة، يمكن القول أن تحيز موضوعية القياس المحاسبي ينعدم في حالة واحدة فقط هي متى تمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة [٣] وهذا شرط من الصعب تحقيقه في الحياة الواقعية، وأكثر مـراحل عملـية القـياس المحاسبية عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحمـيل Allocation Process لأن المحاسـب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية في التحميل لا توفر له مستوى الدقة التي يطمح الى توفيرها في مخرجات عملية القياس.

(٢) تحيز المواءمة (الملاءمة): Relevance bias

يـتخذ تحـيز القياس المحاسبي شكل تحيز المواءمة $(ت_{و})$ عندما لا تفي القياسـات المحاسـبية باحتياجات مستخدم هذه القياسات عند استخدامها في غرض معيـن. هـذا وإذا كـان تحيز موضوعية القياس على صلة باعتبار دقة مخرجات القـياس. فـإن تحـيز مواءمة القياس على صلة باعتبار مناسبة مخرجات القياس للأغـراض المسـتخدمة فـيها. أو بعبارة أخرى يقاس تحيز مواءمة القياس بمدى

(٣) George. J. Murphy, Ibid, pp (277-291)

الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس. وكلما زادت استفادته من البيانات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس بالعكس.

ومـن الناحـية النظرية البحتة، ينتفى تحيز المواءمة تماماً في حالة واحدة وهي عندما ينجح المحاسب في توفير مخرجات القياس التي يطلبها مستخدم البيانات بالضبط بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب [٤] وعلى هذا الأساس فتحيز مواءمة القـياس المحاسبي على صلة بوظيفة الاتصال المحاسبية، وهو من العوامل التي تدخل في تقييم أداء المحاسبة كنظام للمعلومات.

وكمـا أشـرنا في مكان سابق فان تمتع القياسات المحاسبية بالموضوعية الكاملة لا يعني بالضرورة مواءمتها. إذ يمكن لقياسات محاسبية تتمتع بدرجة كاملة مـن الموضـوعية ان تحمـل معهـا تحيز المواءمة. وهذا ما يحدث عندما يقدم المحاسب القيمة الدفترية لأصل ثابت كمعلومة للمدير المكلف باتخاذ قرار استثماري باسـتبدال هذا الأصل، فالمعلومة المقدمة وهي القيمة الدفترية لأصل الثابت، تتسم بقـدر كبير من الدقة لأن عملية قياسها مدعمة بشاهد اثبات موضوعي هو فاتورة الشـراء، وكذلـك الدفاتر المحاسبية . لكنها كمعلومة، لا تحقق لمتخذ القرار فائدة تذكـر في الغرض الذي سيستخدمها فيه وهو قرار استبدال الأصل إذ تعتبر تكلفة غارقـة Sunk Cost لا تلائم اتخاذ القرار. فالتكلفة الاستبدالية أو التكلفة التفاضلية وهما يتمتعان بدرجة موضوعية منخفضة نسبياً هما المعلومة المناسبة لهذا الغرض.

كمـا ينشـأ تحـيز المواءمـة في مرحلة أخرى من مراحل عملية القياس المحاسـبية وهي مرحلة الدمج أو التجميع Aggregtion . ففي عملية الدمج أو التجمـيع لا تـتأثر القياسـات المحاسبية من زاوية موضوعيتها مطلقا. لأن القيمة الإجمالـية للأصـول الثابـتة مثلاً بعد عملية الدمج تساوي تماماً حاصل جمع قيم مفردات هذه الأصول. هذا بشرط صحة عملية الدمج من الناحية الحسابية بالطبع-

(٤) Ibid, P. 283.

لكن عملية الدمج هذه تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية وبالتالي تؤثر على اعتبار الاستفادة منها بالنسبة للقارئ هذه القوائم مسببة بذلك تحيز مواءمة وذلك بسبب خسارة المعلومات Information Loss الناتجة عن عملية الدمج.

عموماً، يمكن القول وبشكل عام، أن أكثر مراحل عملية القياس عرضة لنشوء تحيز المواءمة هي مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها. لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة، تكون في هذه المرحلة شديدة الحساسية من زاوية تأثرها برغبات مستخدمي هذه البيانات والذين يستخدمونها بطرق مختلفة في تحقيق أغراض مختلفة، فمعلومة معينة، تناسب شخصاً معيناً في غرض معين، قد لا تكون مناسبة لشخص آخر يستخدمها في غرض آخر.

(٣) تحيز الموثوقية أو المعوّلية على القياس : Reliability bias

يعتبر تحيز الموثوقية أو المعولية على القياس المحاسبي (ت ر) بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي. وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ . ولشرح مفهوم تحيز المعولية على القياس المحاسبي ومعرفة أسبابه دعنا نتتبع مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ.

أولاً: في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس المحاسبية تشتق القياسات المحاسبية الأساسية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وفي هذه المرحلة من مراحل عملية القياس إذا توفرت الدقة التامة في مخرجات عملية القياس ينتفي حينئذ وجود تحيز الموضوعية (ت ع) وفيما عدا ذلك أي عندما لا تتحقق الدقة التامة ينشأ تحيز الموضوعية.

ثانياً: في المرحلة الثانية تحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعلومات المناسبة للقائم بعملية التنبؤ. وفي هذه المرحلة أيضاً وهي مرحلة التشغيل أو

المعالجة إذا نجح المحلل في تحليل القياسات الأساسية بكيفية توفر للقائم بعملية التنبؤ المعلومات المناسبة له تماماً، حينئذ ينتفي وجود تحيز المواءمة (ت و) وفيما عدا ذلك ينشأ تحيز المواءمة والذي يمكن ربطه إما بخطأ في القياسات الأساسية، أو بخطأ في تحليل هذه القياسات.

ثالثاً: وفي المرحلة الثالثة يستخدم القائم بعملية التنبؤ المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مع معلومات أخرى يوفرها له النظام الإداري للمعلومات في بناء نموذج التنبؤ Forcasting Model وهنا يتوقف نجاحه في بناء النموذج الصحيح لعملية التنبؤ على ثلاثة عوامل رئيسية هي:

١- أن تكون المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات مناسبة أو ملائمة تماماً.

٢- أن تكون المعلومات الإدارية الموفرة له من قبل النظام الإداري للمعلومات هي الأخرى مناسبة تماماً.

٣- وفي حالة توفر الشرطين السابقين، يشترط أيضاً أن ينجح القائم بعملية التنبؤ في استخدام المعلومات الموفرة له من قبل النظامين المحاسبي والإداري للمعلومات بطريقة سليمة تقوده الى بناء النموذج الرياضي الصحيح.

وأي خلل يحدث في شرط من الشروط الثلاثة السابقة سيؤدي الى خطأ في عملية التنبؤ يظهر في شكل فرق (موجب أو سالب) بين القيمتين المقدرة والفعلية للحدث محل التنبؤ وإذا ما ربطت أسباب هذا الخطأ بالشرط الأول وهو المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات، حينئذ يعتبر ذلك مؤشراً الى وجود تحيز المعولية على القياس المحاسبي (ت ر) أما إذا ربطت أسباب هذا الخطأ بأي من الشرطين الثاني والثالث أو بكليهما معا فإن ذلك مؤشر لوجود ما يعرف بتحيز متخذ القرار (ت م.ق) .

ولــو حاولنا تتبع تحيز المعولية على القياس في عملية القياس المحاسبية، لوجدنـــا أن أســـبابه قد تنشا إما عن خطأ في القياسات الأساسية. وفي هذه الحالة ترتــبط أســـباب تحيز المعولية عليه بتحيز الموضوعية، وإما عن خطأ في مرحلة المعالجـــة أو التشغيل، وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه بتحيز المواءمة، كما يمكن أن ترتبط أسبابه أيضاً بالمرحلتين معاً بمعنى أن تحيزاً في موضوعية القياس المحاسبي يحدث في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس، يضاف إليه تحيز المواءمة في مــرحلة المعالجة أو مرحلة التشغيل سينشأ عنهما بلا شك تحيزاً في المعولية على القياس.

أسئلة الفصل السابع

١- يــربط الباحــثون تحــيز القــياس المحاسبي بثلاثة مصادر أساسية، حدد هذه المصادر وبين دور كل منها في نشوء هذا التحيز.

٢- يعاني القياس المحاسبي تحيزاً كبيراً خلال فترات التضخم الاقتصادي، ما هي مصادره وما اقتراحاتك للحد من آثار هذا التحيز ؟

٣- يــرى الــبعض أن توزيعات الأرباح على الملاك خلال فترة تسودها معدلات مرتفعة من التضخم ربما تنصب على رأس المال، علق على هذا الرأي، وما مدى صحته؟

٤- ماذا يقصد بتحيز موضوعية القياس، وما مصدره؟

٥- مــتى ينتفـــي تحــيز الموضـــوعية تماماً، وهل بالإمكان توفير بيانات مكتملة الموضوعية في رأيك؟

٦- أعط مرادفين آخرين لمصطلح مواءمة القياس المحاسبي.

٧- مــتى تخلو البيانات المحاسبية تماماً من تحيز المواءمة، وهل يمكن أن يتحقق ذلك في الواقع العملي؟

٨- ماذا يقصد بخسارة المعلومات، وكيف تنشأ.

٩- ماذا يقصد بتحيز معولية القياس المحاسبي وكيف يتكون.

١٠- رتــب أنواع التحيز التالية للقياس المحاسبي تصاعدياً حسب شموليتها. تحيز المواءمة، تحيز المعولية، تحيز الموضوعية.

١١- متى ينشأ تحيز متخذ القرار ؟

الفصل الثامن

مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

الأهداف: التعريف بالمشاكل المحاسبية التي تنشأ عن إعداد البيانات المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات يسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي وذلك من خلال شرح وتحليل ما يلي:

أولاً : مفهوم المحافظة على رأس المال.

ثانياً: مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد.

ثالثاً: مداخل (مناهج) تعديل القياس المحاسبي خلال فترات التضخم الاقتصادي وفقاً لكل من:

١- مدخل التكلفة التاريخية المعدّلة .

٢- مدخل التكلفة الجارية .

الفصل الثامن
مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

يعاني النظام التقليدي للقياس المحاسبي والمبني على مدخل التكاليف التاريخية قصوراً واضحاً تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام فيقلل من ملاءمتها لاتخاذ القرارات خصوصاً في الفترات التي ترتفع فيها معدلات التضخم الاقتصادي. وقد ظهرت معالم الموجه التضخمية في الاقتصاد العالمي بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة لكنها تفاقمت في العقدين السابع والثامن من هذا القرن، ذلك ما حدا بالباحثين والجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية إلى المناداة بضرورة تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات تضخم مرتفعة وذلك بقصد الحد من آثار تحيز القياس الذي ينشأ بسبب تغير القوة الشرائية لوحدة النقد والذي يعبر عنه في العادة بمصطلح التغير في المستوى العام للأسعار General Price Level Changes .

ضمن هذا السياق اقترحت لجنة المعايير المحاسبية ASC ببريطانيا عام ١٩٧٤ استخدام أساس وحدة النقد ثابتة القيمة لاعداد التقارير المالية، كما أصدر المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة FASB عام ٧٩ البيان رقم (٣٣) بعنوان (اعداد التقارير المالية وتقلبات الأسعار) طالب فيه الشركات المساهمة باصدار ملاحق معدة طبقاً لأساس وحدة النقد الثابتة ولأساس التكلفة الجارية، تلحق بقوائمها المالية المنشورة المعدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية. كما سلكت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC السبيل نفسه فخصصت ثلاثة من المعايير الصادرة عنها لمعالجة محاسبة التضخم هي على التوالي: المعيار رقم (٦) عام ٧٧ . والمعيار

رقــم (١٥) عــام ٨١ والمعــيار رقم (٢٩) عام ٨٩ والذي عدل مرة أخرى عام ١٩٩٤ ، ثم عام ٢٠٠٠ . [١]

وتتــبع أهمــية معالجة الآثار التضخمية في البيانات المحاسبية المعدة وفقاً لمــبدأ التكلفة التاريخية من الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشــورة، وذلك في الإتجاة الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المنشأة ومركــزها المالي، ومن ثم تحسين مستوى الفائدة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية المنشورة بزيادة قابليتها للمقارنة.

هــذا وتقــوم محاســبة التضخم على مجموعة من المفاهيم لعل من أهمها مفهومين هما: مفهوم المحافظة على رأس المال، ومفهوم القوة الشرائية لوحد النقد.

أولاً: مفهوم المحافظة على رأس المال: Capital Maintenance Concept

وفقــاً لهــذا المفهوم يعترف بالربح بعد المحافظة على رأس المال أو بعد اســترداد التكالــيف. ويختلف مضمون هذا المفهوم وفق اختلاف تعريف مصطلح راس المال. وفي هذا السياق يتم تداول ثلاثة مصطلحات هي: [٢]

١- مفهــوم المحافظة على رأس المال المالي والذي يهمل التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد.

٢- مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، أي بمراعاة التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد.

٣- مفهــوم المحافظة على رأس المال المادي أو الطبيعي، أي بمراعاة المحافظة على الطاقة الانتاجية للمنشأة.

(١) معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص (٦٦٥-٦٧٧) .

(٢) Belkaoui, A., **Accounting Theory**, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, 1985, p. 271.

١- المحافظة على رأس المال المالي The Finanacial Capital Maintenance

وفق هذا المفهوم يتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية بالفرق بين القــيمة الاســمية أو القيمة الدفترية لرأس المال في بداية الفترة وقيمته الأسمية أو الدفــترية في نهايتها. وهكذا يهمل هذا المفهوم أي تغير يحدث في القيمة الشرائية لوحــدة النقد بين بداية الفترة ونهايتها. كما تعد البيانات المالية للمنشأة بموجبه وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.

٢- المحافظة على رأس المال بمراعاة التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد The General Purchasing Power Capital- Maintenance

وفق هذا المفهوم يتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية بالفرق بين قــيمة رأس المــال في بداية الفترة وقيمته في نهايتها بعد تعديل كل منهما بالتغير الحــادث فــي القيمة الشرائية لوحدة النقد. وعليه فإن صافي ربح أو خسارة الفترة المحدد وفق هذا المفهوم يكون تعبيراً عن ما يعرف بالربح الاقتصادي. لذا يراعي فــي تحديــده التغــير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد مما يستوجب اعداد البــيانات المالــية وفقاً لأساس أو اسلوب التكلفة التاريخية المعدلة بالتغير العام في مستوى الأسعار وذلك باستخدام الأرقام القياسية.

٣- المحافظة على رأس المال المادي The Physical Capital- Maintenance

وفــق هــذا المفهوم يفترض بالمنشأة ان تسعى الى المحافظة على طاقتها الانتاجــية أي علــى مواردهــا الاقتصادية التي تكفل لها الاستمرار في نشاطها الانتاجــي. وعلــيه فإن مقدار النمو أو النقصان في الثروة يرادف صافي الربح أو الخســارة المحاســبية ويتمثل بالفرق بين قيمة رأس المال المادي للمنشأة في بداية الفترة وقيمته في نهايتها. لذا يتوجب هنا مراعاة التغير الحادث في الأسعار الخاصة للأصــول Special Prices علــى مدار الفترة المحاسبية وليس التغير الحادث في المستوى العام للأسعار General Price Level كما هو الحال وفق المفهوم السابق.

وبناء لذلك يتم إعداد البيانات المالية للمنشأة بموجب هذا المفهوم بناء لأساس أو أسلوب التكلفة الجارية Current Cost Method .

هذا وبقصد توضيح الفروق الأساسية بين المفاهيم الثلاثة السابقة للمحافظة على رأس المال نسوق المثال التالي:

في ١/١/٢٠٠٠ اشترت شركة ١٠٠٠ وحدة من سلعة معينة بسعر ١٠ دنانير للوحدة وقد احتفظت بهذا المخزون من البضاعة الى نهاية الفترة المالية أي ٣١/١٢/٢٠٠٠ حيث كان سعر الاحلال للوحدة الواحدة من السلعة ١٥ دينار.

فاذا علمت ما يلي:

١- لم تستخدم الشركة في نشاطها التجاري على مدار العام سوى مبلغ ال ١٠٠٠٠ دينار الذي دفعته لشراء البضاعة.

٢- لم تحتفظ الشركة في نهاية العام أي في ٣١/١٢/٢٠٠٠ سوى بالمخزون من البضاعة.

٣- كان الرقم القياسي العام لمستوى الاسعار كما يلي:

في ١/١/٢٠٠٠ ١٠٠%

في ٣١/١٢/٢٠٠٠ ١٢٠%

المطلوب: تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة وفقاً لكل من المفاهيم الثلاثة السابقة للمحافظة على رأس المال.

الحل:

١- وفقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال النقدي (الاسمي) وبموجب أساس التكلفة التاريخية.

صافي الربح = ١٥٠٠٠ - ١٠,٠٠٠ = ٥٠٠٠ دينار

٢- وفقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي بموجب أساس التكلفة التاريخية المعدله بالتغير في المستوى العام للأسعار

قيمة رأس المال الحقيقي في ١/١/٢٠٠٠ = ١٠٠٠٠×١٢٠% = ١٢٠٠٠ دينار

وفي ٣١/١٢/٢٠٠٠ = ١٥٠٠٠×١٠٠% = ١٥٠٠٠ دينار

صافي الربح = ١٥٠٠٠ - ١٢٠٠٠ = ٣٠٠٠ دينار

٣- وفقاً لمفهوم المحافظة على رأس المال المادي وفقاً لأساس التكلفة الجارية

ينظر هنا إلى حقيقة أن ما لدى الشركة من مخزون من أصل البضاعة وهو ١٠٠٠ وحدة في نهاية الفترة بقي على ما كان عليه في بدايتها وذلك بغض النظر عن التغير الحادث في سعر الوحدة، إذ لم يحدث في موارد الشركة وهي (البضاعة) أي تغير ذلك لأنه وبافتراض أن الشركة قامت ببيع هذا المخزون بسعر الاحلال حينئذ وهو ١٥ دينار فإن الثمن المحصل من البيع وهو ١٥٠٠٠ دينار لن يمكنها سوى شراء ١٠٠٠ وحدة من البضاعة نفسها وبدون أية زيادة.

لذا فإن مقدار النمو الحادث في ثروة الشركة سيساوي صفرا أي

(١٠٠٠ × ١٥) - ١٥٠٠٠ = صفر

ثانياً: مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد

Purchasing Power of the Monetary Unit

تتمثل القوة الشرائية لوحدة النقد في لحظة زمنية معينة بعدد الوحدات من سلعة معينة أو من سلعة من السلع التي يمكن شراءها بهذه الوحدة في تلك اللحظة[٣]. فمثلاً لو كان بالإمكان شراء ٥ كيلو غرام من الأرز بدينار واحد في بداية عام ٩٢ لكن بفعل عامل الضخم الحادث خلال هذا العام وبافتراض أن حالة التضخم انعكست على جميع أسعار السلع والخدمات أصبح من غير الممكن الحصول إلا على ٤ كيلوغرام فقط مقابل الدينار، فحينئذ وإذا ما أهملنا آثار جميع العوامل الأخرى المؤثرة على سعر الأرز فيما عدا التضخم. يمكننا القول أن القيمة

(٣) Hendriksen E. S. and Breda M. F., op.cit, p. 408 .

الشـــرائية للدينار في نهاية عام ٩٢ تعادل فقط ٨٠% من قيمته الشرائية في بداية ذلك العام، بما يعني أن قيمة الانخفاض الحادث في القوة الشرائية للدينار (أو معدل التضخم) تعادل ٢٠%

لذا يتفق الباحثون على اعتبار القوة الشرائية لوحدة النقد دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار الذي يحدث عن ارتفاع معدلات التضخم مع الأخذ بعين الاعتبار أنه بينما تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي، فإنها تتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي.

ومفهـــوم تغـــير القيمة الشرائية لوحدة النقد يناقض مفهوم ثبات وحدة النقد والذي يعتبر أحد الافتراضات الأساسية للمحاسبة لدى إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية. وقد جاء مفهوم تغير القيمة الشرائية لوحدة النقد كمحاولة لتقليص الآثـــار الجوهـــرية التـــي يعكسها افتراض ثبات وحدة النقد خلال فترات التضخم الاقتصــــادي. ولفهم هذه الآثار دعنا نفترض أن منشأة معينة بدأت نشاطها التجاري فـــي ٢٠٠٠/١/١ برأســـمال قدره (٥٠) ألف دينار، وفي بداية العام الثاني ١/١/ ٢٠٠١ زاد المالك رأسماله بمبلغ ٢٠ الف دينار ثم بمبلغ ٣٠ ألف دينار في ١/١/ ٢٠٠٢.

فالتمســـك بافـــتراض ثبات وحدة النقد ومع اهمال أثر الأرباح أو الخسائر المحققـــة ســـيكون الرصيد المتراكم لرأس المال في ٢٠٠٢/١٢/٣١ (١٠٠) ألف ديـــنار، لكـــن هذا الرصيد لا يكون صحيحاً بالمفهوم الاقتصادي إلا اذا كان معدل التضـــخم علـــى مدار السنوات الثلاث صفراً. أما إذا لم يكن كذلك وهو الافتراض الأكـــثر واقعية فإن تجميع أو إضافة الأرقام الثلاثة (٥٠ ، ٢٠ ، ٣٠) وصولاً إلى الرصيد المتراكم وهو ١٠٠ ألف يصبح أمراً غير مقبول إذا ما أخذنا بعين الاعتبار بـــأن القـــيمة الشـــرائية للديـــنار قد تغيرت على مدار السنوات الثلاث بفعل عامل التضـــخم مما يجعل من غير المنطقي تجميع تلك الأرقام ما دام كل رقم منها قد تم قياسه بوحدة قياس قيمتها متغيرة.

بـــناء لمـــا تقدم فإن التمسك بافتراض ثبات وحدة النقد خلال فترة يسودها التضـــخم الاقتصــــادي يظهـــر رقم الربح في قائمة الدخل المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخـــية مضـــخماً عـــن قيمـــته الحقيقية وبشكل تجعل أية توزيعات أرباح تدفع للمساهمين تمس رأس المال في كثير من الأحيان.

كما أن قيم الأصول والمطلوبات التي تظهر في الميزانية تكون هي الأخرى بعيدة عن قيمتها العادلة أو الجارية مما ينعكس أيضا على قيمة صافي الأصول أي حقوق المساهمين.

ثالثاً: مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

فـــي معالجـــة آثـــار التضخم على البيانات المحاسبية يمكن اتباع مدخلين أساسيين هما:

١- مدخل التكلفة التاريخية المعدلة Adjusted Historical Cost Approach

٢- مدخل التكلفة الجارية Current Cost Approach

١- مدخل التكلفة التاريخية المعدلة:

وفقـــاً لهذا المدخل والذي يطلق عليه البعض مدخل وحدة النقد ثابتة القيمة Constant Monetaty Unit ، يتم تعديل وحدة القياس المستخدمة وهي وحدة النقد بمعـــامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم وذلك بقصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لابد منها لالغاء تحيز القياس الذي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب مدخـــل التكلفة التاريخية، أما الأداة المستخدمة في تعديل هذه البيانات فهي الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار.

وتتـــنوع الأرقام العامة المستخدمة في هذا التعديل لكن أكثرها شيوعاً ثلاثة هي:

- الرقم القياس لأسعار المستهلك The Consumer Price Index ويرتبط هذا الرقم عادة بمعدلات التغير في نفقة المعيشة وذلك بالاسترشاد بالتغيرات الحادثة في سلة سوقية من السلع والخدمات يتم اختيارها بأسلوب المعاينة الاحصائي.
- الرقم القياسي لأسعار الجملة The Whole Sale- Price Index ويرتبط هذا الرقم بمعدل التغير الذي يطرأ على أسعار مجموعة من السلع المتعامل فيها في سوق الجملة.
- الرقم القياسي للأسعار المرتبطة بمعدل التغير الذي يحدث في اجمالي الناتج القومي The Gross National Product implicit price Defelator ويمثل هذا الرقم المتوسط المرجع لأسعار السلع والخدمات التي يتم تبادلها بين جميع القطاعات الاقتصادية.

ولدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة تصنف بنود الأصول والمطلوبات وكذلك حقوق المساهمين التي تظهر في الميزانية في مجموعتين رئيسيتين هما:

١- مجموعة البنود النقدية Monetary Items

وتشمل هذه المجموعة النقدية السائدة والمطلوبات التعاقدية التي للمنشأة على الغير، أو للغير عليها والمحددة بعقود ذات قيمة نقدية ثابتة ولا تتغير قيمتها بتغير القيمة الشرائية لوحدة النقد . ومن الأمثلة على البنود النقدية: جميع الأصول المتداولة (باستثناء المخزون السلعي، والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل) وكذلك الاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة. والمطلوبات المتداولة والمطلوبات طويلة الأجل [٤].

(٤) Belkaoui, A., op.cit, p. 311.

٢- مجموعة البنود غير النقدية Non- monetary Items

وتضم هذه المجموعة إضافة للمخزون السلعي والاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل الأصول طويلة الأجل وكذلك حقوق الملكية فيما عدا الأسهم الممتازة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التعديل في ميزانية العام الجاري ينصب فقط على الأرقام الممثلة بقيم البنود غير النقدية، في حين تبقى البنود النقدية على حالها بالقيم التي تظهر بها في الميزانية التاريخية لذلك العام، ذلك على اعتبار أن قيم هذه البنود لا تتطلب أي تعديل نظراً لأنها بالصورة التي تظهر بها في الميزانية التاريخية إنما تعكس تماماً قيمها الجارية في تاريخ الميزانية، كما تعكس أيضاً التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بهذا التاريخ.

ولعل من أهم المشاكل المحاسبية التي تنشأ لدى استخدام مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، معالجة ما يعرف بمكاسب وخسائر القوة الشرائية لوحدة النقد والتي تنشأ عن حيازة البنود النقدية Monetary Holding Gains or Losses وذلك بسبب التغيرات العامة في الأسعار (تقلب القوة الشرائية لوحدة النقد) على مدار الفترة المحاسبية. إذ تتحقق خسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية، في حين تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية. هذا في حالة التضخم، أما في حالة الانكماش الاقتصادي فيحدث العكس إذ تتحقق مكاسب قوة شرائية بالنسبة لأرصدة الأصول النقدية، وخسائر قوة شرائية بالنسبة لأرصدة المطلوبات النقدية. وتنص المادة (٢٨) من معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٩) الصادر عام ٢٠٠٠ على معالجة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للمركز النقدي باعتبارها بنداً من بنود الأرباح والخسائر [٥].

(٥) Kam , V. op.cit, p. 197 .

يترتب على ما سبق وجوب التمييز في قائمة الدخل بين صافي ربح أو خسارة التشغيل من جهة، ومكاسب أو خسائر القوة الشرائية التي تنشأ على حيازة البنود النقدية من جهة أخرى. ذلك بالطبع يثير تساؤلاً هاماً حول مدى قابلية أو عدم قابلية مكاسب الحيازة للتوزيع.

ومن أهم المزايا التي يحققها مدخل التكلفة التاريخية المعدلة هي في كونه يلبي متطلبات مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي. لكن أهم عيوبه هو أنه يهمل التغيرات الحادثة في المستويات الخاصة للأسعار Specific Price Changes والتي تطرأ على الأسعار الخاصة لبعض الأصول بفعل التطورات التكنولوجية. (٦)

وحسب مدخل التكلفة التاريخية المعدلة يتم تعديل قيم الأصول غير النقدية المسجلة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية. فمثلاً لو فرضنا أن القيمة الدفترية للعقارات التي تمتلكها منشأة معينة في ميزانية العام الجاري كانت ١٠٠ ألف دينار – بالتكلفة التاريخية– في حين كان معدل التضخم بمعدل ٣٠% يتوجب حينئذ تعديل التكلفة التاريخية للعقارات وفقاً لهذا المدخل في الميزانية المعدلة للعام الجاري لتصبح ١٣٠ الف دينار. وبالمقابل تزداد حقوق المساهمين في نفس الميزانية بنفس مقدار الزيادة التي حدثت في قيمة العقارات وهي ٣٠ ألف. وتظهر هذه الزيادة تحت بند احتياطي تغير في المستوى العام للأسعار.

وعلى نفس هذا المنهج يتم تعديل قيم باقي الأصول وذلك فيما عدا الأصول النقدية والتي تظهر في الميزانية كما أشرنا سابقاً بنفس قيمها الدفترية مع مراعاة إظهار أية مكاسب أو خسائر قوة شرائية تنشأ عن تعديل أرصدتها الظاهرة بميزانية العام السابق في حساب الأرباح والخسائر.

(٦) Ibid , p. 199 .

فمثلاً لو أن بند المدينين ظهر في ميزانية العام الماضي المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمبلغ ١٠ آلاف دينار لذا فإن القيمة التاريخية المعدلة لرصيد المدينين في بداية العام الجاري مقاسة بالقوة الشرائية لدينار نهاية العام الجاري تساوي ١٠×١٣٠% = ١٣ ألف دينار والفرق بين الرقمين هنا وهو ٣ آلاف دينار يمثل خسائر القوة الشرائية التي ترتبت على حيازة هذا البند.

وبالمثل لو أن بند الدائنين ظهر في الميزانية العمومية التاريخية للعام السابق بمبلغ ٢٠ ألف دينار، فإن تعديل رصيد هذا البند في بداية العام الجاري بمعدل التضخم وهو ٣٠% سينتج عنه مكاسب قوة شرائية مقدارها ٦ آلاف دينار. لكن يجدر التذكير هنا بأن رصيد كل من المدينين والدائنين الذي سيظهر في الميزانية التاريخية المعدة في نهاية العام الجاري لا يحتاج إلى تعديل ذلك على اعتبار أن ذلك الرصيد يكون حينئذ مقاساً بدينار ذي قوة شرائية جارية أي القوة الشرائية للدينار بتاريخ اعداد تلك الميزانية.

مثال شامل على مدخل التكلفة التاريخية المعدلة:

تكونت شركة القدس في ٣١ كانون الأول ٢٠٠٠ وذلك نتيجة عملية اندماج بين مجموعة من الشركات وقد سجلت جميع أصولها بالقيم العادلة. الآتي ميزانية مقارنة للشركة اعدت في نهاية عام ٢٠٠٠ وعام ٢٠٠١ على التوالي وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية:

جدول رقم (٨-١)

شركة القدس

الميزانية التاريخية المقارنة في ٢٠٠١/١٢/٣١

بيان	ميزانية عام ٢٠٠٠	ميزانية عام ٢٠٠١
الأصول		
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	٢٠٠	٢٦٠
المخزون السلعي (FIFO)	١٥٠	١٣٠
أراضي	٤٠	٤٠
آلات ومعدات	٢١٠	٢٧٠
مجمع الاستهلاك	صفر	(٢٤)
مجموع الأصول	٦٠٠	٦٧٦
المطلوبات وحقوق المساهمين		
مطلوبات متداولة	٨٠	٩٠
مطلوبات طويلة الأجل	١٠٠	١١٠٦
رأس المال من الأسهم العادية	١٤٠	١٤٠
علاوة الإصدار	٢٨٠	٢٨٠
أرباح محتجزة	صفر	٥٠
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	٦٠٠	٦٧٦

وفـيما يلي قائمة الدخل والأرباح المحتجزة لشركة القدس المعدة للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ وفقاً لمداخل التكلفة التاريخية.

جدول رقم (٨-٢)

شركة القدس

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة التاريخية للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١

بيان	جزئي (بالآلاف)	كلي (بالآلاف)
مبيعات (١٤ ألف وحدة)		٨٠٠
يطرح تكلفة البضاعة المباعة		
مخزون سلعي أول المدة (FIFO)		
٣٧٥٠ وحدة	١٥٠	
مشتريات	٥٠٠	
مخزون سلعي أخر المدة (FIFO)		
٣٠٠٠ وحدة	(١٣٠)	
		٥٢٠
مجمل الربح		٢٨٠
يطرح مصروفات التشغيل		
مصروف الاستهلاك	(٢٤)	
مصروفات أخرى	(٩٦)	
		(١٢٠)
صافي الربح قبل الضريبة		١٦٠
مصروف الضريبة		٧٠
صافي الربح بعد الضريبة		٩٠
توزيعات مقترحة على المساهمين		(٤٠)
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية عام٩٤		٥٠

معلومات إضافية:

١- الأرقام القياسية:

في ٢٠٠٠/١٢/٣١	١٥٠
متوسط عام ٢٠٠١	١٥٧,٥
٢٠٠١/١٢/٣١	١٦٣,٨

٢- آلـــة تكلفتها ٦٠ ألف دينار اشتريت في ٢٠٠١/٧/١ حيث كان الرقم القياسي للأسعار ١٥٧,٥ وتستهلك الآلات والمعدات بمعدل ١٠% سنوياً بطريقة القسط الثابت.

٣- المبـــيعات والمشتريات والمصروفات تتم على مدار السنة ويتم تقييم المخزون السلعي بطريقة (FIFO)

٤- دفعت توزيعات الأرباح في نهاية عام ٢٠٠١ .

المطلوب:

١- تعديل الميزانية المقارنة لشركة القدس وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

٢- تعديـــل قائمـــة الدخـــل للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

أولاً: تعديل الميزانية العمومية المقارنة بسعر الدينار في ٢٠٠١/١٢/٣١

أ- تعديل الميزانية العمومية المعدة في ٢٠٠٠/١٢/٣١

جدول رقم (٨-٣)

شركة القدس

ميزانية الشركة في ٢٠٠٠/١٢/٣١ معدلة بسعر الدينار في ٢٠٠١/١٢/٣١

بيان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
الأصول			
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	٢٠٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٢١٨,٤
المخزون السلعي (FIFO)	١٥٠	١٥٠ /١٦٣,٨	١٦٣,٨
أراضي	٤٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٤٣,٦٨
آلات ومعدات	٢١٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٢٢٩,٣٢
مجمع الاستهلاك	صفر		صفر
مجموع الأصول	٦٠٠		٦٥٥,٢
المطلوبات وحقوق المساهمين			
مطلوبات متداولة	٨٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٨٧,٣٦
مطلوبات طويلة الأجل	١٠٠	١٥٠ /١٦٣,٨	١٠٩,٢
رأس المال من الأسهم العادية	١٤٠	١٥٠ /١٦٣,٨	١٥٢,٨٨
علاوة الاصدار	٢٨٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٣٠٥,٧٦
أرباح محتجزة	صفر		صفر
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	٦٠٠		٦٥٥,٢

ب- تعديل الميزانية العمومية المعدة في ٢٠٠١/١٢/٣١

جدول رقم (٨-٤)

ميزانية الشركة في ٢٠٠١/١٢/٣١ معدلة بسعر الدينار في ٢٠٠١/١٢/٣١

بيان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
الأصول			
أصول نقدية (نقدية ومدينون)	٢٦٠	١٦٣,٨ /١٦٣,٨	٢٦٠
المخزون السلعي (FIFO)	١٣٠	١٥٧,٥ /١٦٣,٨	١٣٥,٢
أراضي	٤٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٤٣,٦٨
آلات ومعدات	٢٧٠	(*)	٢٩١,٧٢
مجمع الاستهلاك	(٢٤)	(**)	(٢٦,٠٥٢)
مجموع الأصول	٦٧٦		٧٠٤,٥٤٨
المطلوبات وحقوق المساهمين			
مطلوبات متداولة	٩٠	١٦٣,٨ /١٦٣,٨	٩٠
مطلوبات طويلة الأجل	١١٦	١٦٣,٨ /١٦٣,٨	١١٦
رأس المال من الأسهم العادية	١٤٠	١٥٠ /١٦٣,٨	١٥٢,٨٨
علاوة الاصدار	٢٨٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٣٠٥,٧٦
أرباح محتجزة	٥٠	(***)	٣٩,٩٠٨
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	٦٧٦		٧٠٤,٥٤

(*) ارجع للملاحظات على الحل.

(**) الملاحظات

(***) الملاحظات

ملاحظات على الحل:

١- البنود النقدية الأصول النقدية والمطلوبات المتداولة، والمطلوبات طويلة الأجل تظهر في الميزانية المعدلة بقيمتها التاريخية وذلك لأن القيم التاريخية في ٣١/ ٢٠٠١/١٢ تعكس التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد في ذلك التاريخ.

٢- رصيد الآلات في الميزانية التاريخية وهو ٢٧٠ ألف قسم إلى جزءين: آلات قديمة ٢١٠ آلاف، ٦٠ ألف آله جديدة وقد تم تعديل هذين الجزئين كما يلي:

$$٢١٠ \times \frac{١٦٣{,}٨}{١٥٠} = ٢٢٩{,}٣٢$$

$$٦٠ \times \frac{١٦٣{,}٨}{١٥٧{,}٥} = ٦٢{,}٨٢$$

المجموع = ٢٩١,٧٢

٣- كما تم تعديل الرصيد التاريخي لمجمع الاستهلاك بنفس الطريقة على النحو التالي:

$$٢١ \times \frac{١٦٣{,}٨}{١٥٠} = ٢٢{,}٩٣$$

$$٣ \times \frac{١٦٣{,}٨}{١٥٧{,}٥} = ٣{,}١٢$$

المجموع = ٢٦,٠٥

٤- يحدد الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة وهو ٣٩,٩١ كمتمم حسابي وذلك على النحو التالي:

٧٠٤,٥٥ – (٩٠ + ١١٦ + ١٥٢,٨٨ + ٣٠٥,٧٦)

ويجب أن يتساوى بالطبع مع الرصيد المعدل للأرباح المحتجزة في قائمة الدخل المعدلة لعام ٢٠٠١ والتي تظهر في الجدول رقم (٨-٥) .

ثانياً: تعديل قائمة الدخل التاريخية المعدة للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١

جدول رقم (٨-٥)

شركة القدس

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١

معدلة بسعر الدينار في ٢٠٠١/١٢/٣١

بيان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
مبيعات	٨٠٠	١٦٣,٨/ ١٥٧,٥	٨٣٢
يطرح تكلفة البضاعة المباعة			
مخزون أول المدة (FIFO)	١٥٠	١٦٣,٨/ ١٥٠	١٦٣,٨
مشتريات	٥٠٠	١٦٣,٨/ ١٥٧,٥	٥٢٠
مخزون آخر المدة (FIFO)	(١٣٠)	١٦٣,٨/ ١٥٧,٥	(١٣٥,٢)
تكلفة البضاعة المباعة	٥٢٠		٥٤٨,٦
مجمل الربح	٢٨٠		٢٨٣,٤
يطرح مصروفات التشغيل			
مصروف الاستهلاك	(٢٤)	(*)	(٢٦,٠٥)
مصروفات أخرى	(٩٦)	١٦٣,٨/ ١٥٧,٥	(٩٩,٨٤)

(*) ارجع للملاحظات على الحل.

بيان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
صافي الربح قبل الضريبة	١٦٠		١٥٧,٥١
مصروف ضريبة الدخل	(٧٠)	١٦٣,٨/ ١٥٧,٥	(٧٢,٨)
صافي الربح بعد الضريبة	٩٠		٨٤,٧١
يطرح خسائر القوة الشرائية	–	(**)	(٤,٨)
صافي الربح	٩٠		٧٩,٩١
رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة	صفر		صفر
توزيعات مقترحة على المساهمين	(٤٠)		(٤٠)
رصيد الأرباح المحتجزة في ١٢/٣١	٥٠		٣٩,٩١

ملاحظات على الحل:

١- عدل بند المبيعات باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام ٢٠٠١ وهو ١٦٣,٨ منسوباً الى متوسط الرقم القياسي للعام وهو ١٥٧,٥ وذلك على أساس أن المبيعات تتحقق على مدار العام.

٢- عدل رقم المخزون السلعي أول المدة باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام ٢٠٠١ منسوباً إلى الرقم القياسي في بداية العام ٢٠٠١ تاريخ الحصول على هذا المخزون لأن الشركة بدأت أعمالها في بداية عام ٢٠٠٠ .

٣- وعدل بند المشتريات على نفس أسس تعديل بند المبيعات باستخدام الرقم القياسي لأسعار نهاية عام ٢٠٠١ منسوباً الى متوسط الرقم القياسي العام.

٤- عدل بند المخزون السلعي آخر المدة على نفس الأساس الذي تم فيه بالنسبة لبندي المبيعات والمشتريات العام باعتبار أن الطريقة المتبعة في تقديم المخزون هي طريقة (FIFO) .

٥- عدل بند الاستهلاك على نفس الأساس المتبع في تعديل بند الآلات إذ جزئ كما يلي:

(**) ارجع للملاحظات على الحل.

$$٣١ \times \frac{١٦٣,٨}{١٥٠} = ٢٢,٩٣$$

$$٣ \times \frac{١٦٣,٨}{١٥٧,٥} = ٣,١٢$$

المجموع = ٢٦,٠٥

٦- عدل بند مصروف الضريبة الدخل مثله مثل المصروفات الأخرى باستخدام الرقم القياسي في نهاية عام ٢٠٠١ منسوباً إلى متوسط الرقم القياسي لعام ٢٠٠١

٧- بند التوزيعات المقترحة لا يحتاج إلى تعديل لأنه تدفق نقدي حدث في نهاية العام.

٨- أما بند خسائر القوة الشرائية فتم تحديده كما يلي:

بيان	تاريخية بالآلاف	معامل التحويل بالآلاف	معدله بالآلاف
صافي البنود النقدية في بداية العام			
٢٠٠ – (٨٠ + ١٠٠)	٢٠	١٥٠ /١٦٣,٨	٢١,٨٤
يضاف:			
مصادر صافي البنود النقدية خلال العام:			
مبيعات	٨٠٠	١٥٧,٥ /١٦٣,٨	٨٣٢
مجموع المصادر	٨٢٠		٨٥٣,٨٤
يطرح :			
استخدامات صافي البنود النقدية خلال العام			
مشتريات	٥٠٠	١٥٧,٥ /١٦٣,٨	٥٢٠
مصروفات أخرى	٩٦	١٥٧,٥ /١٦٣,٨	٩٩,٨٤
مصروف الضريبة	٧٠	١٥٧,٥ /١٦٣,٨	٧٢,٨
شراء الآلة جديدة	٦٠	١٥٧,٥ /١٦٣,٨	٦٢,٤
توزيعات أرباح	٤٠	١	٤٠
مجموع الاستخدامات	٧٦٦		٧٩٥,٠٤
صافي البنود النقدية في ٢٠٠١/١٢/٣١	٥٤		٥٨,٨
خسائر القوة الشرائية (متمم حسابي)	٤,٨		

٢- مدخل التكلفة الجارية

يتمثل الفرق الأساسي بين هذا المدخل وسابقه في أنه بينما سينصب التعديل هنا على اساس القياس Measurement Basis انصب التعديل في المدخل السابق على وحدة القياس Measurement Unit بمعنى أنه في حين يبقى أساس القياس المستخدم في المدخل السابق هو التكلفة التاريخية Historical Cost فإن اساس القياس المستخدم هنا هو التكلفة الجارية Current Cost .

ومن ناحية تاريخية يعتبر مدخل التكلفة الجارية في معالجة البيانات المحاسبية في فترات التضخم حديثاً نسبياً، إذ بدأ استخدامه للمرة الأولى في بريطانيا خلال حقبة السبعينات من هذا القرن. لكنه كسب بعد ذلك تأييداً ملحوظاً في كثير من البلدان خصوصاً في مجموعة الدول الاسكندنافية التي باتت تعتمده أساساً لإعداد القوائم المالية المنشورة.

وتجدر الإشارة هنا إلى تطبيق هذا المدخل في الواقع العملي، يستوجب استخدام عدة بدائل لتمثيل التكلفة الجارية، ومن هذه البدائل مثلاً: تكلفة الاحلال Replacement Cost سعر السوق Market Price صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق Net Realizable Value

أما اهم المشاكل التي يثيرها استخدام هذا المدخل فهي ضرورة التمييز في قائمة الدخل بين مصادر الربح بتقسيمها الى صافي ربح أو خسارة التشغيل. ومكاسب أو حيازة البنود غير النقدية. فصافي ربح أو خسارة التشغيل تتمثل بالفرق بين ايرادات الفترة ونفقاتها محسوبة بالقيمة الجارية، بينما تتمثل مكاسب أو خسائر حيازة Holding Gains or Losses البنود غير النقدية بالزيادة التي تحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للأصول غير النقدية، أو النقص الذي يحدث في القيمة أو التكلفة الجارية للمطلوبات غير النقدية بسبب حيازة هذه الأصول أو تلك المطلوبات على مدار عدة فترات زمنية. (٧)

ويرتكز هذا المدخل في قياس آثار التضخم في البيانات المالية المنشورة على استخدام الرقم القياسي الخاص بالأسعار Specific Price Index وليس الرقم القياسي العام للأسعار كما هو الحال في المدخل السابق. بمعنى أن مدخل التكلفة الجارية يأخذ في الاعتبار التغير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي وذلك سواء بالزيادة أو النقص، وذلك بعكس المدخل السابق الذي يأخذ في الاعتبار التغير الحادث في المستوى العام للأسعار فقط وليس التغير الخاص في أسعار كل نوع على حدة. من هنا يتفوق أساس التكلفة الجارية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة من حيث ملاءمته لقياس الكفاءة كما يتفوق عليه أيضاً من حيث اعتباره وسيله للمحافظة على رأس المال الحقيقي وكذلك أداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية، إلا أن من أهم الانتقادات الموجهه اليه هي أنه من الصعب في معظم الأحيان الحصول على التكلفة ا لجارية للأصول بسبب عدم توفر أسعار منشورة لها في كثير من الأوقات.

وبموجب مدخل التكلفة الجارية يتكون صافي دخل الفترة المحاسبية من جزئين هما:

(٧) Belkaoui, A., op.cit, p. 279 .

١- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية.

٢- اجمالي مكاسب أو خسائر الحيازة للبنود غير النقدية.

١- صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية

لا يتحقق هذا الدخل الا عند بيع الأصل ويحدد عن طريق ايجاد الفرق بين ثمن بيع الأصل والتكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع.

٢- اجمالي مكاسب أو خسائر الحيازة الحيازة للبنود غير النقدية.

ويتألف من بندين هما:

أ- مكاسب أو خسائر الحيازة/ المحققة ولا يتحقق إلا عند بيع الأصل وتحدد قيمتها بالفرق بين التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع،وتكلفته التاريخية.

ب- التغير الحادث في رصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة والذي يتمثل في الفرق بين رصيد المكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة في نهاية الفترة ورصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة في بدايتها.

مثال:

في ٢٠٠٠/١/١ اشترت شركة كمية من البضاعة بمبلغ ٣٠٠ ألف دينار، وقد احتفظت الشركة بالمخزون حتى تاريخ بيعه في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٠ ألف دينار.

وفيما يلي بيان بالتكلفة الجارية للمخزون على مدار الفترة الممتدة من تاريخ شرائه الى تاريخ بيعه

٢٠٠٠/١٢/٣١	٣١٠ ألف
٢٠٠١/١٢/٣١	٣٢٥ ألف
٢٠٠٢/١٢/٣١	٣٤٠ ألف

والمطلوب:

تحديد صافي دخل الشركة على مدار السنوات الثلاث وذلك وفقاً لكل من:

١- مدخل التكلفة التاريخية

٢- مدخل التكلفة الجارية

الحل:

جدول رقم (٨-٦)

تحديد صافي الدخل وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية

بيـــان	٢٠٠٠ بالآلاف	٢٠٠١ بالآلاف	٢٠٠٢ بالآلاف
الإيرادات	صفر	صفر	٣٧٠
تكلفة البضاعة المباعة (تاريخية)	صفر	صفر	٣٠٠
صافي الدخل على أساس التكلفة التاريخية	صفر	صفر	٧٠

جدول رقم (٨-٧)

تحديد صافي الدخل على أساس مدخل التكلفة الجارية

بيان	٢٠٠٠ بالآلاف	٢٠٠١ بالآلاف	٢٠٠٢ بالآلاف
الإيرادات	صفر	صفر	٣٧٠
تكلفة البضاعة المباعة (جارية)	صفر	صفر	٣٤٠
صـــافي دخـــل العمليات على أساس التكلفة الجارية	صفر	صفر	٣٠
مكاسب حيازة محققة	صفر	صفر	٤٠
مكاسب حيازة غير محققة	١٠	١٥	(٢٥)
اجمالي مكاسب الحيازة	١٠	١٥	١٥
صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية	١٠	١٥	٤٥

ملاحظات على الحل:

١- وفـــق مدخل التكلفة التاريخية حدد صافي الدخل في نهاية العام ٢٠٠٢ بالفرق بيـــن ثمـــن البيع ٣٧٠ وتكلفة البضاعة المباعة على أساس التكلفة التاريخية ٣٠٠.

٢- لكن وفق مدخل التكلفة الجارية يقسم صافي الدخل إلى جزئين:

الجـــزء الأول وهـــو صافي دخل العمليات، وقد حدد بالفرق في نهاية عام ٢٠٠٢ بالفـــرق بيـــن ثمن البيع وهو ٣٧٠ وتكلفة البضاعة المباعة في ذلك التاريخ ولكن محددة بقيمتها الجارية وهي ٣٤٠.

أمـــا **الجـــزء الثاني** فيتمثل في اجمالي مكاسب الحيازة والذي يتكون كما ذكرنا من جزئيـــن مكاســـب حيازة محققة قدرها ٤٠ لم يتم احتسابها إلا عند بيع المخزون. وحددت بالفرق بين القيمة الجارية للمخزون بتاريخ البيع في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وهي (٣٤٠) وتكلفته التاريخية وهي ٣٠٠ .

ومكاسب حيازة غير محققة كانت تحتسب في نهاية كل عام بالمعادلة التالية:

مكاســـب الحيازة غير المحققة خلال العام = رصيد مكاسب الحيازة غير المحققة في نهاية العام – رصيد تلك المكاسب في بداية العام.

بناء على ذلك حددت المكاسب غير المحققة للأعوام الثلاثة على النحو التالي:

لعام ٢٠٠٠	١٠ – صفر = ١٠
لعام ٢٠٠١	٢٥ – ١٠ = ١٥
لعام ٢٠٠٢	صفر – ٢٥ = (٢٥)

٣- يتمثل رصيد اجمالي المكاسب أو خسائر الحيازة في نهاية كل عام من حاصل جمـــع رصـــيد مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة، ورصيد مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة.

٤- أمـــا صـــافي الدخل على أساس التكلفة الجارية فيتمثل في حاصل جمع رصيد صافي دخل العمليات على اساس التكلفة الجارية واجمالي مكاسب الحيازة.

٥- وبمقارنة بيانات الجدولين (١، ٢) معا نلاحظ بأن مجموع صافي الدخل المحقق بموجب مدخل التكلفة الجارية على مدار السنوات الثلاث من صفقة المخزون يعادل تماما صافي الدخل المحقق من الصفقة بموجب مدخل التكلفة التاريخية

١٠ + ١٥ + ٤٥ = ٧٠

إعداد القوائم المالية المعدلة لشركة القدس وفقاً لمدخل التكلفة الجارية :

قـــبل شرح الخطوات المتبعة في هذا الشأن لابد من الإشارة إلى ملاحظتين هامتين في هذا المجال وهما:

١- ان المشـــاكل الخاصـــة بتعديل الميزانية تعتبر نسبياً بسيطة بالمقارنة مع تلك الخـــاص بـــتعديل قائمة الدخل. فالبنود غير النقدية من الأصول والمطلوبات النقدية مثلاً تظهر في الميزانية المعدلة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية بنفس قيمتها المدرجـــة به في الميزانية التاريخية معدلة بالرقم القياس الخاص Specifice Price Index لكل بند منها وذلك للتوصل إلى تكلفتها الجارية.

٢- تحدد قيمة الأرباح المحتجزة المعدلة في قائمة الدخل كمتمم حسابي مثل الحال في مدخل التكلفة التاريخية المعدلة.

بـــناء لـــم تقـــدم ســـنركز اهتمامنا هنا على تعديل قائمة الدخل فقط وذلك باستخدام البيانات الخاصة بشركة القدس المشار اليها في المثال الشامل:

١- تعديل تكلفة البضاعة المباعة:

في تحديد التكلفة الجارية للبضاعة المباعة سنستخدم المعلومات والفرضيات التالية:

١/١ عدد وحدات مخزون أول المدة ٣٧٥٠ وحدة (انظر الجدول رقم ٢) وحيث أن أصـــول الشـــركة تدرج في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بالقيمة العادلة. إذن سنعتبر أن الرقم ١٥٠ ألف يمثل القيمة العادلة لمخزون أو المدة.

بناء لما تقدم فإن متوسط التكلفة الجارية للوحدة من ذلك المخزون تساوي

١٥٠ ÷ ٣,٧٥٠ = ٤٠ دينار / وحدة

٢/١ بقصـــد تحديد التكلفة الجارية لمخزون آخر المدة في ٢٠٠١/١٢/٣١ يمكن الاســـتفادة من الرقم القياسي الخاص بأسعار البضاعة حينئذ وباستخدام نظام الجـــرد المســـتمر. ولنفترض أن إدارة الشركة قدرت ذلك المخزون بالقيمة الجاريـــة بمـــبلغ ١٤٤ ألف حينئذ سيكون متوسط التكلفة الجارية للوحدة منه وعلى أساس أن عدد وحدات المخزون بلغت ٣٠٠٠ وحدة (انظر جدول رقم ٢) فإن متوسط التكلفة الجارية للوحدة من المخزون =

١٤٤ ÷ ٣ = ٤٨ دينار

٣/١ وفي تحديد تكلفة البضاعة المباعة سنستخدم متوسط تكلفة الوحدة وهو

$$\frac{٤٠ + ٤٨}{٢} = ٤٤ \text{ دينار}$$

وعلى هذا الأساس وباعتبار أن عدد الوحدات المباعة (من الجدول رقم ٢) بلغ ١٤ ألف وحدة فإن تكلفة البضاعة المباعة = ١٤ × ٤٤ = ٦١٦ ألف دينار.

٢- تحديد قيمة بند مصروف الاستهلاك (بالكلفة الجارية) كما يلي:

يتطلب الأمر هنا أولاً تحديد التكلفة الجارية لبند الآلات وذلك على النحو التالي:

بيان	التكلفة التاريخية	معدل التعديل	التكلفة الجارية
آلات في ٢٠٠٠/١٢/٣١	٢١٠	١٧٦/ ١١٠	٣٣٦
آلات مشتراة في ٢٠٠١/٧/١	٦٠	١٨٠/ ١٢٠	٩٠
المجموع	٢٧٠		٤٢٦

نذكــر هنا بأن معامل التعديل المستخدم في الجدول السابق يتمثل بسطه في الــرقم القياســي الخاص لاسعار الآلات في نهاية عام ٢٠٠١ ويتمثل المقام والرقم القياسي الخاص لأسعارها بتاريخ شراء الأصل.

بعد ذلك يتم تحديد قيمة مصروف الاستهلاك بالتكلفة الجارية كما يلي:

بيان	التكلفة التاريخية	لسنة الاستهلاك	التكلفة الجارية
آلات مشــتراة في ٢٠٠٠/١٢/٣١	٣٣٦	%١٠	٣٣,٦
آلات مشتراة في ٢٠٠١/٧/١	٩٠	%٥	٤,٥
المجموع	٢٧٠		٣٨,١

٣- بالنســبة للبــنود الأخــرى في قائمة الدخل والأرباح المحتجزة مثل المبيعات ومصــروفات التشــغيل، ومصروف الضريبة، والتوزيعات المقترحة ستظهر بقيمــتها المدرجــة في قائمة الدخل التاريخية، وذلك على أساس أن تلك القيمة تمثل قيمتها الجارية.

٤- يــبقى بعد ذلك لاستكمال إعداد قائمة الدخل المعدلة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية تحديد مكاسب أو خسائر حيازة البنود غير النقدية والتي تحدد كما يلي:

بيان	التكلفة التاريخية	التكلفة الجارية	مكاسب أو (خسائر الحيازة)	
			غير محققة	محققة
مخزون في ٢٠٠١/١٢/٣١	١٣٠	١٤٤	١٤	صفر
تكلفة البضاعة المباعة	٥٢٠	٦١٦	صفر	٩٦
المشتريات	٥٠٠	٥٠٠	صفر	صفر
أراضي	٤٠	٥٦	١٦	صفر
آلات ومعدات (صافي)	٢٤٦	٣٨٧,٩	١٤١,٩	صفر
مصروف الاستهلاك	٢٤	٣٨,١	صفر	١٤,١
مصروفات التشغيل الأخرى	٩٦	٩٦	صفر	صفر
مصروف الضريبة	٧٠	٧٠	صفر	صفر
اجمالي مكاسب الحيازة غير المحققة			١٧١,٩	
اجمالي مكاسب الحيازة المحققة				١١٠,١
اجمالي مكاسب الحيازة				٢٨٢

ملاحظة:

تم تحديد التكلفة الجارية للأراضي كما يلي:

$$\text{التكلفة التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي الخاص في نهاية عام ٢٠٠١}}{\text{الرقم القياسي الخاص في ٢٠٠٠/١٢/٣١}}$$

$$\text{٤٠} \times \frac{\text{١٥٤}}{\text{١١٠}} = \text{٥٦ ألف}$$

جدول رقم (٨-٨)

شركة القدس

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة معدة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية

بيان	مبلغ
مبيعات	٨٠٠
يطرح التكلفة الجارية للمبيعات	(٦١٦)
مجمل الربح	١٨٤
يطرح مصروفات التشغيل	
مصروف الاستهلاك	(٣١,٨)

مصروفات أخرى	(٩٦)
صافي الربح قبل الضريبة	٥٦,٢
مصروف الضريبة	(٧٠)
صافي الخسارة على أساس التكلفة	(١٣,٨)
يضاف مكاسب الحيازة المحققة	١١٠,١
الدخل المحقق	٩٦,٣
يضاف مكاسب حيازة غير محققة	١٧١,٩
صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية	٢٦٨,٢
أرباح محتجزة في ٢٠٠١/١/١	صفر
توزيعات مقترحة	(٤٠)
أرباح محتجزة في ٢٠٠١/١٢/٣١	٢٢٨,٢

أسئلة الفصل الثامن

١- فسر مدلول المصطلحات التالية:

مفهوم المحافظة على رأس المال، القوة الشرائية لوحدة النقد، البنود النقدية، مكاسب (خسائر) حيازة البنود غير النقدية، الرقم القياسي لأسعار الجملة، صافي القيمة القابلة للتحقق، مكاسب (خسائر) القوة الشرائية للبنود النقدية.

٢- ما الفرق بين مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، ومدخل التكلفة الجارية كأسلوبين من أساليب محاسبة التضخم؟

٣- صنف ما يلي الى بنود نقدية، وبنود غير نقدية

البضاعة، المدينون، الدائنون، الاستثمارات في الأسهم العادية، الاستثمارات في السندات، رأس المال من الأسهم العادية، آلالات، القروض طويلة الأجل، أوراق الدفع.

٤- خلال فترة التضخم تتحمل المنشأة خسائر تقلب قوة شرائية بسبب حيازة الأصول النقدية، ومكاسب تقلب قوة شرائية حيازة الخصوم النقدية، علل ذلك بمثال.

٥- حدد الإجاباته الصحيحة للعبارة التالية:

خلال فترة الانكماش الاقتصادي تحقق المنشأة مكاسب قوة شرائية من البنود التالية:

أ- أوراق قبض.

ب- أوراق دفع.

جـ- مخزون سلعي.

د- القروض قصيرة الأجل.

٦- إذا ارتفع الرقم القياسي للأسعار من ١١٠ إلى ١٣٠ على مدار السنوات الثلاث الأخـيرة كم ديناراً تحتاج منشأة الآن لشرء أصل كانت تشتريه قبل ٣ سنوات بمبلغ ٢٠ ألف دينار (أهمل العوامل الأخرى غير آثار التضخم)

٧- اشترى مستثمر سنداً طويل الأجل يستحق بعد ٢٠ سنة بمعدل فائدة سنوي ١٠ % (تدفـع سنوياً) وقيمة اسمية ١٠٠٠ دينار، فإذا كان الرقم القياسي للأسعار بـتاريخ استحقاق السند، يعادل نصف الرقم القياسي بتاريخ الشراء، ما رأيك بتصرف هذا المستثمر.

٨- حـدد مـا إذا كانت الشركة (أ) ستحقق مكاسب أو خسائر حيازة تحت كل من الحالات التالية:

أ- اذا حازت المنشأة على قدر متساو من الأصول النقدية ومن الخصوم النقدية خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي.

ب- اذا حـازت على قدر من الخصوم النقدية يزيد عن الأصول النقدية خلال فترة يسودها التضخم الاقتصادي.

جـ- اذا حازت على قدر من الأصول النقدية يزيد عن الخصوم النقدية خلال فترة يسودها الانكماش الاقتصادي.

٩- فـي فـترة يسودها التضخم، هل ان امتلاك المنشأة للبنود التالية سيؤدي إلى مكاسب قوة شرائية أو خسائر قوة شرائية ؟

أ- الأراضي.

ب- ورقة دفع طويلة الأجل.

جـ- أسهم ممتازة.

د- ورقة قبض.

هـ- حق اختراع.

و- استثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل.

١٠- في بداية عام ٢٠٠٠ اشترت شركة بضاعة بمبلغ ٥٠ ألف دينار. وقد باعت الشركة خلال العام نصف المخزون من البضاعة بمبلغ ٤٠ ألف دينار. وقدر المخـزون المتبقي في نهاية العام وفقاً لأساس التكلفة الجارية بمبلغ ٥٥ ألف دينار.

المطلوب:

إعداد قائمة الدخل موضحاً عليها ما يلي:

١- مكاسب الحيازة المحققة.

٢- مكاسب الحيازة غير المحققة.

٣- صافي الربح وفقاً لمدخل التكلفة الجارية.

١١- فـي ٢٠٠٠/١/١ اشـترت شركة صناعية آلة تكلفتها ٧٠ ألف دينار، وقدر عمرها الانتاجي بمدة ١٠ سنوات، والقيمة المقدرة للنفاية (صفر) وفي ١٢/٣١/ ٢٠٠٠ كانت التكلفة الجارية للآلة ٩٠ ألف دينار.

بافـتراض أن الشـركة تستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت على اساس الكلفة الجارية، حدد قيمة مصروف الاستهلاك الذي سيحمل لارباح العام.

١٢- فـي ٢٠٠٠/١/١ كـان رصيد النقدية، ورصيد مخزون أول المدة في شركة الشـروق ١٠، ٢٠ ألـف على التوالي وخلال العام زاد معدل التضخم بنسبة ١٥% وقدر المخزون من البضاعة في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بالتكلفة الجارية بمبلغ ٣٠ ألف.

المطلوب:

بافـتراض أن الشركة حازت هذين الأصلين لعام كامل، حدد مكاسب الحيازة غير المحققة وفقاً لمدخل التكلفة الجارية المعدلة إذا:

١- استخدام وحدة قياس (الدينار) بقوة شرائية في نهاية العام.

٢- استخدام وحدة قياس (الدينار) بقوة شرائية في متوسط العام.

١٣- ما يلي أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة لشركة الأمل المعدة بتاريخ ٩٩/١٢/٣١ وحيث كان الرقم القياسي (١٢٥)

بيان	مبالغ بالآلاف
نقدية	٣٠
أوراق قبض	٥٠
أراضي	١٠٠
مباني	٤٠٠
دائنون	٢٥
سندات (تستحق عام ٢٠٠٦)	٢٠٠
مصروف استهلاك المباني	١٠
بضاعة (LIFO)	٦٠
مبيعات	٤٠٠

معلومات إضافية:

١- بلغ متوسط الرقم القياسي للأسعار خلال عام ٩٩ ١٢٠ .

٢- اشتريت الأراضي خلال عام ٩١ حيث كان الرقم القياسي ٩٠ .

٣- أنشيء المبنى عام ٩٥ حيث كان الرقم القياسي ١٠٠ .

٤- أصدرت الشركة السندات في نوفمبر ٩٤ حيث كان الرقم القياسي ٩٨ .

٥- بدأت الشركة في تكوين المخزون من البضاعة خلال عام ٩٦ وحيث كان الرقم القياسي للأسعار ١٠٥ .

المطلوب:

حدد القيم التي ستظهر بها الأرصدة السابقة بالقوائم المالية التاريخية المعدلة إذا ما:

أ- تم تعديلها بالقيمة الشرائية للدينار في ٩٩/١٢/٣١ .

ب- تم تعديلها بمتوسط القيمة الشرائية للدينار على مدار العام ٩٩ .

١٤- استخرجت البيانات التالية من دفاتر شركة العامر بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، ٢٠٠١/١٢/٣١ على التوالي:

بيان	٢٠٠١	٢٠٠٠
صافي البنود النقدية	٤٢٧٠٠	٣٠٥٠٠
المخزون من البضاعة (FIFO)	٦٦٦٠٠٠	٥٠٠٠٠
الات ومعدات	١٢٥٥٠٠	٢٢٥٥٠٠
مجمع الاستهلاك	٣٠٠٠٠	٨٥٠٠٠
أسهم عادية (قيمة اسمية ١٠)	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

معلومات إضافية :

١- آلة تكلفتها ١٠٠٠٠٠ دينار، ومجمع استهلاكها ٦٠٠٠٠ بيعت في ٢٠٠١/٤/١٥ بصافي قيمتها الدفترية.

٢- وزعت الشركة أرباحاً نقدية مرتين خلال العام بمعدل ١٠٠ فلس لكل سهم في كل مرة: الأولى في ٢٠٠١/٦/١٥ والثانية في ٢٠٠١/١٢/١٥

٣- كانت الأرقام القياسية كما يلي:

٢٠٠٠/١٢/٣١	١١٠
٢٠٠١/٤/١٥	١٠٥
٢٠٠١/٦/١٥	١١٠
٢٠٠١/١٢/١٥	١٢٥
٢٠٠١/١٢/٣١	١٢٥
متوسط العام	١٢٥

٤- افترض أن جميع العمليات الأخرى التي تؤثر على البنود النقدية قد حدثت على التوالي خلال العام.

المطلوب:

١- حدد قيمة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية من حيازة البنود النقدية مقدرة بالقيمة الشرائية للدينار في ٢٠٠١/١٢/٣١ .

٢- حدد قيمة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية من حيازة البنود النقدية مقدرة بمتوسط القيمة الشرائية للدينا خلال عام ٢٠٠١.

١٥- بدأت شركة السلط التجارية أعمالها في بداية عام ٢٠٠٠ وقد طبقت نظام التكلفة الجارية، وفي بداية العام اشترت بضاعة بمبلغ ٢٠ ألف دينار، وكان المخزون المتبقي في نهاية العام ١٢ ألف مقدرة بالتكلفة التاريخية وبمبلغ ١٩ ألف بالتكلفة الجارية.

وقد بلغت مبيعات الشركة خلال العام ١٥ ألف، وكانت التكلفة الجارية للبضاعة المباعة ١١ ألف.

أهمل الآثار الضريبية وافترض أن الرقم القياسي للأسعار لم يتغير على مدار العام. وبلغت المصروفات الأخرى محددة على أساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة الجارية أيضاً ١٠٠٠ دينار.

المطلوب:

صور قائمة الدخل وفقاً لمدخل التكلفة الجارية.

الفصل التاسع
قياس الدخل

الأهداف: التعريف بمفهوم الدخل المحاسبي وطرق قياسه وعرضه وفقاً لمفهوم الدخل الشامل ووفق نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات وذلك على النحو التالي :

أولاً : الدخل بالمفهوم المحاسبي وبالمفهوم الاقتصادي.

ثانياً: طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل.

ثالثاً: قائمة الدخل متعددة الخطوات.

رابعاً: قياس حصة السهم العادي من الأرباح (Eps)

خامساً: اعتبارات خاصة تراعى في إعداد وعرض قائمة الدخل.

الفصل التاسع
قياس الدخل

أولاً: الدخل بالمفهوم الاقتصادي وبالمفهوم المحاسبي

يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي فحسب المفهوم الاقتصادي، يتمثل الدخل *"بالحد الأقصى من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بدايتها"*. [١]

ويتمشى هذا المفهوم مع ما يعرف لدى الاقتصاديين بمدخل أو منهج المحافظة على راس المال الحقيقي Real Capital Maintenance والذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الاقتصادي وما يترتب على ارتفاع معدلات التضخم من تغير حاد في القيمة الشرائية لوحدة النقد. ففي مثل هذه الظروف يصبح العنصر الأساسي بالنسبة للمنشأة المحافظة على القيمة الحقيقية لرأسمالها وليس قيمته الاسمية فقط ممثلة بعدد الدنانير وذلك طالما أن القيمة الشرائية للدينار تصبح متقلبة في مثل هذه الظروف. من هنا تصبح مشكلة قياس دخل المنشأة في هذه الأحوال أكثر تعقيداً بسبب الصعوبات التي تنشأ في قياس القيمة الحقيقية لكل من موجوداتها والتزاماتها.

وكان عالم الاقتصاد المعروف (آدم سميث) أول من عالج المفهوم الاقتصادي للدخل حين عرفه ***بأنه*** *"ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة زمنية معينة وذلك دون المساس برأس المال"* [٢] ثم تبعه زميله الاقتصادي

---

(١) Belkaoui, A. op.cit, p. 270.

(٢) Smith, Adam. **An Enquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations.** London, George Routledge, 1890 .

(هـيكس) فعرف الدخل "*بأنه يمثل الفرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة وثروته في بدايتها*". [٣]

تطبيقاً لما تقدم يمكن قياس الدخل الدوري للمنشأة عن طريق المقارنة بين قيمة صافي أصولها Net Assets في بداية الفترة المالية، بقيمة صافي أصولها في نهايتها وذلك بعد الأخذ في الحسبان أي تغير يحدث في حقوق الملكية إما بسبب زيادة أو تخفيض رأس المال أو بسبب المسحوبات التي تحدث خلال تلك الفترة. [٤] ويقصد بصافي أصول المنشأة في لحظة زمنية معينة الفرق بين قيمة موجوداتها في تلك اللحظة وقيمة مطلوباتها في نفس تلك اللحظة.

وهكذا وفقاً لمدخل المحافظة على رأس المال (واذا أهملنا مشاكل التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد) لو فرضنا بأن قيمة صافي أصول منشأة ما كان في ٢٠٠٠/١/١ ٨٠ ألف دينار، وفي ٢٠٠٠/١٢/٣١ ٩٥ ألف علماً بأن المالك لم يقم خلال عام ٢٠٠٠ بأي إضافة لرأسماله وبأية مسحوبات شخصية فإن صافي دخل الفترة المالية والمنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ يعادل ١٥ ألف دينار.

لكن لو افترضنا بأن ذلك المالك كان قد زاد رأسماله خلال عام ٢٠٠٠ بمبلغ ١٠ آلاف دينار كما أن مسحوباته النقدية كانت ٦ آلاف دينار فإن صافي دخل المنشأة لعام ٢٠٠٠ وفقاً لهذا المدخل يحدد على النحو التالي:

البيان		
صافي الأصول في ٢٠٠٠/١٢/٣١		٩٥ ألف
صافي الأصول في ٢٠٠٠/١/١		٨٠ ألف
		١٥ ألف
يضاف أو (يطرح) صافي التغير في حقوق الملكية		
المسحوبات الشخصية	٦	
زيادة رأس المال	(١٠)	
		(٤)
صافي دخل عام ٢٠٠٠		١١ ألف

(٣) Kam, V., op.cit, p. 227 .

(٤) FASB , Concepts Statement No. 3 . **Elements of Financial Statement of Business Enterprises**, 1980 .

ويختلف المحاسبون عن زملائهم الاقتصاديين في المنهج أو المدخل الذي يسلكونه لقياس دخل الفترة المحاسبية. ولا تنحصر أوجه الخلاف في نظرة كل من الفريقين تجاه مفهوم الدخل بل أيضاً تجاه أسلوب القياس أيضاً.

فمن حيث المفهوم يهمل المحاسبون بتمسكهم بافتراض ثبات وحدة النقد أي تغير يحدث في القيمة الشرائية للمقياس الذي تقاس به صافي أصول المنشأة في بداية الفترة وفي نهايتها ألا وهو وحدة النقد. فنراهم يتمسكون بمبدأ التكلفة التاريخية في اثبات موجودات المنشأة والتزاماتها. ومن حيث أسلوب القياس يركز المحاسبون في قياس صافي دخل الفترة المحاسبية على حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة المحاسبية وذلك بدلاً من التركيز فقط على التغير الحادث في صافي أصولها خلال تلك الفترة. بمعنى أنه في حين يسلك الاقتصادي في قياس دخل الفترة المحاسبية مدخل أو منهج المحافظة على رأس المال، يسلك المحاسب في ذلك منهج أو مدخل العمليات Transaction Approach وبتطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات وذلك بتركيزه على حركة العمليات المالية التي تؤديها المنشأة. ونقصد بالعمليات المالية التي تؤديها المنشأة خلال الفترة المحاسبية ما يحدث خلال تلك الفترة من ايرادات ومصروفات ومكاسب أو خسائر وعلى هذا الاساس يقاس صافي دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمدخل العمليات بالمعادلة التالية:

دخل الفترة = الايرادات – المصروفات + المكاسب – الخسائر

ويمتاز مدخل العمليات في قياس الدخل الدوري للفترة المحاسبية عن مدخل المحافظة على رأس المال، في أنه يوفر معلومات أكثر تفصيلاً عن مصادر هذا الدخل مما يتمشى مع مبدأ الافصاح، كما يوضح أيضاً أثر الأنشطة التي تمارسها المنشأة على العائد المحقق على الأموال التي يستثمرها الملاك، ويوفر بالتالي مجموعة من المؤشرات التي تمكن التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي في المنشأة.

وتتمثل ايرادات المنشأة Revenues لفترة محاسبية معينة، ***"بجملة التدفقات النقدية الداخلة وأية زيادة أخرى تحدث في موجودات المنشأة أو نقص في التزاماتها تحدث خلال تلك الفترة كنتيجة لانتاج وبيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة"***. (٥)

وتتمثل مصروفات المنشأة Expenses لفترة محاسبية معينة في ***"التدفقات النقدية الخارجة واي نقص في موجوداتها أو زيادة في التزاماتها تحدث خلال تلك الفترة نتيجة لانتاج بيع السلع أو تأدية خدمات للغير وذلك خلال تلك الفترة"***. (٦)

أما المكاسب Gains فتمثل ***"أية زيادة تحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي وكذلك عن جميع العمليات والأحداث الأخرى التي تؤثر على صافي الأصول وذلك بخلاف الزيادة التي تنتج عن إيرادات المنشأة أو عن استثمارات إضافية للملاك"***. (٧)

في حين تمثل الخسائر Losses ***"أي نقص يحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي أو عن عمليات أو أحداث أخرى تؤثر على صافي الأصول وذلك بخلاف النقص الذي ينتج إما عن مصروفات أو عن توزيعات للأرباح على أصحاب المنشأة"***. (٨)

(٥) FASB , **Concepts Statement** No. 3 op.cit, Para. 63 .
(٦) Ibid, Para, 65 .
(٧) Hendriksen and Breda , p. 362 .
(٨) Ibid, p. 368 .

ثانياً: طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل:

في قياس الدخل وفقاً لمدخل العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد مفهومين. **المفهوم الاول** هو ما يعرف بدخل العمليات الجارية Current Operating Income ، أما **المفهوم الثاني** فهو ما يعرف بالدخل الشامل All-Inclusive Income وينعكس الخلاف بين المفهومين السابقين على مكونات قائمة الدخل، إذ وفق مفهوم دخل العمليات الجارية، لا يدخل في نطاق تحديد صافي الدخل الدوري الا البنود العادية التي تنشأ عن عمليات أو أنشطة متكررة، أما المكاسب والبنود غير العادية Extra Ordinary Items فتستبعد باعتبارها نتاج عمليات عرضية أو غير مستمرة.

لكن وفقاً لمفهوم الدخل الشامل فتدخل المكاسب والبنود غير العادية أو غير المتكررة جنباً إلى جنب مع البنود العادية أو المتكررة في تحديد رقم الدخل الدوري.

ويقصد تفسير أوجه الاختلاف بين المفهومين السابقين لصافي الربح الدوري من المفيد شرح مفهوم العناصر التالية:

١- البنود غير العادية Extraordinary Items

تعرف الفقرة (٦) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) الصادر عن آل (IASC) عام ٢٠٠٠ البنود غير العادية على أنها ***"بنود الدخل أو المصروفات التي تنشأ عن أحداث أو عمليات يمكن تمييزها بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشأة، ولذا لا يتوقع حدوثها بانتظام وإنما تحدث بشكل غير متكرر"*** (٩)

ولكي يعامل البند ضمن فئة البنود غير العادية يجب أن تتوفر فيه الشروط الثلاثة التالية مجتمعة

(٩) معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سبق ذكره، معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) ، ص ١٧٠ .

أ- أن يحدث هذا البند عن عمليات أو أنشطة لا تقع في إطار النشاط العادي للمنشأة.

ب- أن لا يتسم البند بسمة التكرار.

جـ- ان يتسم من زاوية حجمه بسمة الأهمية النسبية Materiality .

ولعل من أهم الأمثلة على البنود غير العادية، الخسائر التي تصيب المنشأة بسبب الفيضانات والزلازل، أو بسبب مصادرة موجودات الشركة بقرارات سياسية، أو الخسارة التي تنشأ بسبب صدور قرار حكومي يحظر توزيع منتج من منتجات الشركة لمخالفته للعادات والتقاليد، أو الخسائر التي تحدث بسبب قيام الشركة بتسديد السندات قبل موعد استحقاقها، أو الوفورات الضريبية التي تنشأ بسبب أخذ خسائر مرحلة للشركة بعين الاعتبار لدى احتساب ضريبة الدخل للفترة الجارية.

تجدر الإشارة هنا إلى أهمية التفرقة بين البنود غير العادية من جهة Extra Ordinary Items والبنود الاستثنائية Exceptional من جهة أخرى.

فلكي يعامل البند على أنه استثنائي يكفي أن يتوفر فيه الشرط الثالث فقط وهو الأهمية النسبية مع واحد فقط من الشرطين الآخرين. ومن الأمثلة على البنود الاستثنائية والتي تعرف عادة تحت مصطلح البنود الأخرى Other Items المكاسب أو الخسائر التي تنشأ عن تقلب أسعار صرف العملات الأجنبية ومكاسب أو خسائر بيع الأصول الثابتة، والتسوية التي تحدث في مخصصات الأصول المتداولة.

والفرق الرئيسي بين البنود الاستثنائية والبنود غير العادية في ان الأولى تدخل في تحديد دخل العمليات المستمرة Net Operating Icome مع الحرص على أن تدرج في قائمة الدخل وبقيمتها الاجمالية في بند منفصل، في حين لا تدخل الثانية في تحديد دخل العمليات المستمرة، إنما تدخل في تحديد صافي الربح العام Net Income مع مراعاة إظهارها في قائمة الدخل في بند منفصل وبقيمها الصافية بعد خصم الضريبة.

٢- نتائج العمليات المقرر إيقافها (غير المستمرة) Discontinued Operations

تنشأ مشكلة المعالجة المحاسبية لهذا البند في المنشآت متعددة الأنشطة كالمنشآت التي تنتج سلعاً متعددة بتشغيل خطوط انتاج متعددة فإذا ما قررت إدارة المنشأة وقف نشاط أحد هذه الخطوط إما بسبب عدم جدواه أو بسبب قرار حكومي فتقضي المبادئ المحاسبية حينئذ وتمشياً مع مبدأ الافصاح أن يتم إظهار نتيجة العمليات المستمرة في قائمة الدخل في صورة منفصلة عن نتيجة الخط الذي تقرر إيقافه، وتظهر عادة بقيمتها الصافية بعد الخصم الضريبي والهدف من ذلك هو توفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي البيانات المالية تمكنهم من استنباط مؤشرات عن التدفق النقدي المستقبلي للمنشأة.

وتعرف الفقرة (١) من المعيار المحاسبي الدول رقم (٣٥) العملية غير المستمرة (المتوقفة) بأنها ***"ما ينتج عن بيع أو إيقاف أية عملية تمثل خطأ انتاجياً رئيسياً ومستقلاً في المنشأة والتي يمكن تمييز موجوداتها وصافي الربح أو الخسارة المحققة عن نشاطها بشكل منفصل وذلك لأغراض التقارير"*** (١٠)

وبالنسبة للقسم أو الخط الانتاجي الذي تقرر إيقافه فتختلف وجهات نظر المحاسبين بشأن عنصرين:

العنصر الأول هو نتيجة أعمال القسم أي صافي ربح أو خسارة القسم في السنة التي تقرر ايقافه فيها. ففي حين يرى البعض منهم اعتبارها بنداً عادياً يرى البعض الآخر اعتبارها بنداً غير عادي لكن الرأي الأول هو الأرجح.

والعنصر الثاني هو المكاسب أو الخسائر المتوقعة من التخلص من أصول ومطلوبات القسم فبينما تتفق الآراء على معالجتها كبند عادي لكن الخلاف تظهر حول تاريخ توقيت الاعتراف بها، إذ يرى البعض الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المتوقعة منها بتاريخ اتخاذ القرار بالتخلص منها أي تاريخ القياس Measurenent

(١٠) معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٥ ، مرجع سبق ذكره، صفحة ٨٣٣ .

Date يرى البعض الآخر خلاف ذلك إذ يرى معالجة الخسائر المتوقعة من التخلص من تلك الأصول في تاريخ إقرار التخلص من تلك الأصول، أما المكاسب المتوقعة فيجب تأجيلها لحين تحققها الفعلي بتاريخ البيع Disposal Date .

تطبيقاً لما سبق لو أن إدارة المنشأة اتخذت في نهاية عام ٢٠٠٠ مثلاً قراراً باغلاق أحد أقسامها وكانت المعلومات الخاصة بهذا القسم ما يلي:

	بالآلاف
١- الايرادات المحققة من نشاط القسم خلال عام ٢٠٠٠	١٠٠
٢- تكلفة البضاعة والمصروفات التشغيلية للقسم خلال ٢٠٠٠	١٥٠
٣- صافي الخسارة قبل الضريبة	(٥٠)

فإن نتيجة أعمال القسم ممثلة بصافي الخسارة ٥٠ ألف وبافتراض أن المعدل الضريبي ٤٠% ستظهر بقيمتها الصافية وهي ٣٠ ألف في بند منفصل في قائمة الدخل المعدة عام ٢٠٠٠ كأحد مكونات صافي الربح قبل البنود غير العادية وذلك بعد صافي ربح العمليات المستمرة وقبل البنود غير العادية. من جانب آخر لو أن تقديرات الإدارة بأن التخلص من أصول ومطلوبات القسم هي مكاسب قدرها ٢٠ ألف دينار وهذا نادراً ما يحدث، فتختلف المعالجة المحاسبية لها حسب تاريخ تحقق هذه المكاسب فإذا تحققت هذه المكاسب خلال نفس العام ٢٠٠٠ أي أن بيع أصول ومطلوبات القسم حدث خلال عام ٢٠٠٠ وقبل إعداد الحسابات الختامية فإن هذه المكاسب ستعالج بنفس الطريقة التي عولجت بها صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر ايقافه فتظهر بقائمة الدخل لعام ٢٠٠٠ بصافي قيمتها بعد خصم الضريبة أي بمبلغ ١٢ ألف أما لو أن واقعة البيع لم تحدث خلال نفس العام فإن المكاسب المقررة حينئذ وهي ٢٠ ألف لن تظهر بقائمة الدخل لعام ٢٠٠٠ وإنما ستؤجل ليتم الاعتراف بها بتاريخ تحققها الفعلي.

بطبيعة الحال تختلف المعالجة لو أن تقديرات الإدارة بأن عملية بيع أصول ومطلوبات ذلك القسم كان سينتج عنها خسارة قدرها ٢٠ ألف، ففي تلك الحالة ستظهر هذه الخسارة في بند منفصل بقيمتها الصافية بعد الضريبة في قائمة الدخل لعام ٢٠٠٠ أي بمبلغ ١٢ ألف وذلك بغض النظر عما اذا كان تاريخ البيع الفعلي سيتم خلال عام ٢٠٠٠ أما خلال عام ٢٠٠١.

٣- التغيير في تقديرات محاسبية Change in Accounting Estimates

وتحدث آثار هذا التغيير في التقديرات المحاسبية في مجالات مثل: التغيير في تقدير قيمة مخصص الديون المشكوك وما يتطلبه من تسويه، أو تغير في تقدير العمر الانتاجي لأصل ثابت وما يتطلبه من تعديل مصروف الاستهلاك ويعامل باعتباره بنداً من البنود الاستثنائية ضمن قائمة الدخل. وبخصوص هذا البند أي التغيير في التقديرات المحاسبية .

هناك اتفاق أو ا جماع على تضمين آثاره في تحديد صافي الربح أو الخسارة وهي:

١/٣ الفترة التي يحدث في هذا التغير إذا كانت آثاره مقصورة عليها لوحدها، أو

٢/٣ فترة التغيير والفترات اللاحقة اذا كان هذا التغيير يؤثر على كل منها. (١١)

٤- الأخطاء الأساسية Fundamental Errors

هي أخطاء حدثت بسبب أخطاء حسابية أو عن أخطاء في تطبيق سياسات محاسبية عند اعداد البيانات المالية في واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لكنها تكتشف خلال الفترة الحالية.

وبخصوص معالجة هذا البند هناك بديلان:

٤/ ١ المعالجة الأساسية أو المرجحة وتقضي باستبعاده من قائمة الدخل ليعالج بقيمته الصافية بعد خصم الضريبة كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة.

(١١) معايير المحاسبة الدولية، معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) ، مرجع سبق ذكره، صفحة ١٧٤ .

٢/٤ أو المعالجـــة الـــبديلة المسموح بها والتي تقضي بتضمينه لقائمة الدخل للفترة الجارية بقصد تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة. [١٢]

٥- الأثر المتراكم للتغير في سياسات محاسبية

تقضـــي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باتباع مبدأ الاتساق أو التماثل Consistency فـــي تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالـــية. وبـــناء لهذا المبدا فإنه لا يجوز لادارة المنشأة التغيير من مبدأ أو سياسة محاسبية معينة إلى مبدأ أو سياسة محاسبية أخرى مثل طريقة الاستهلاك، أو طريقة تقيـيم المخـــزون.. الخ إلا في حالتين استثنائيتين هما وفق نص الفقرة (٤٢) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) [١٣]

١- أن يكون هذا التغيير تنفيذاً لقرار أو تشريع حكومي أو لمعيار محاسبي صادر عن المجامع المهنية المعتمدة.

٢- أن يكـــون الهـــدف من هذا التغيير تحسين المحتوى الاعلامي للبيانات المالية بالنسبة لمستخدمي هذه البيانات.

وفـــي جميع الأحوال يتوجب في حال حدوث مثل هذا التغيير الافصاح عن هذا التغيير وأسبابه وأثره المتراكم على البيانات المالية.

وبشـــأن معالجة الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية يوجد أيضا بديلان هما:

١/٥ أن يطـــبق هـــذا التغير بأثر رجعي مما يوجب معالجة الأثر المتراكم كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة وذلك بالقيمة الصافية بعد خصم الضريبة وهذه هي المعالجة الأساسية أو المرجحة.

(١٢) المرجع السابق، صفحة ١٧٦ .

(١٣) المرجع السابق، صفحة ١٧٧ .

٢/٥ أما المعالجة البديلة المسموح بها فتجيز معالجة التغيير بأثر مستقبلي فقط وفي فـــي الأحـــوال التـــي يتعذر فيها تحديد مبلغ الأثر المتراكم. وفي هذه الحالة ادخال الاثر لدى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة. [١٤]

وتتفق المبادئ المحاسبية المعارف عليها على معالجة الأثر المتراكم للتغيير فـــي سياســـات محاسبية ضمن البنود غير المتكررة وذلك بإظهاره في آخر قائمة الدخل من البنود غير العادية وبقيمته الصافية بعد خصم الضريبة.

ويقصـــد توضـــيح مدلـــول الأثر المتراكم للتغيير في السياسات المحاسبية وكيفية معالجته في قائمة الدخل نسوق المثال التالي:

مثال

في ٢٠٠٠/١/١ اشترت شركة مجموعة من الآلات بمبلغ ١٠٠ ألف دينار وتقـــرر اســـتهلاكها حينـــئذ بطريقة القسط الثابت على أساس أن عمرها الانتاجي المقرر ٥ سنوات والقيمة المقدرة للنفاية (صفراً)

وفي ٢٠٠٢/١/١ قررت إداة الشركة تنفيذاً لقرار وزارة التجارة والصناعة تغيير طريقة الاستهلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص وذلك بمعدل استهلاك ٤٠%

فـــي هـــذه الحالـــة تتم معالجة هذا التغير في سياسة الاستهلاك على النحو التالي:

أولاً: احتساب قيم الأثر المتراكم

البيان	القيمة
قيمة مجمع الاستهلاك في ٢٠٠٢/١/١ بطريقة القسط الثابت	٤٠ ألف دينار
قيمة مجمع الاستهلاك في ٢٠٠٢/١/١ بافتراض أن الشركة كانت تستخدم طريقة القسط المتناقص	٦٤ ألف دينار
الفرق ويمثل الأثر المتراكم	٢٤ ألف دينار

(١٤) المرجع السابق، صفحة ١٨٠ .

ثانياً: إظهار الأثر المتراكم كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة وفقاً للمعالجة الأساسية المرجحة بافتراض أن معدل الضريبة ٣٠%

سيظهر الأثر المتراكم كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٢/١/١ بعد خصم الضريبة بمبلغ ٢٤× ٧٠% = ١٦,٨ ألف دينار وذلك مطروحاً من رصيد الأرباح المحتجزة.

أو بإظهار هذا الأثر بمبلغ ٢٤ الف كبند من بنود قائمة الدخل بموجب المعالجة المسموح بها وذلك باعتباره مصروفاً .

ثالثاً: الافصاح عن التغيير في طريقة الاستهلاك

سيتم الافصاح عن هذا التغيير في الملاحظات على الحسابات المرفقة بالقوائم المالية على النحو التالي وذلك وفقاً للمعالجة المحاسبية الأساسية المرجحة:

في ٢٠٠٢/١/١ غيرت الشركة (تنفيذاً) لتشريع حكومي) طريقة استهلاك أصولها الثابتة من طريقة القسط الثابت إلى طريقة المتناقص. وقد بلغت القيمة الصافية للأثر المتراكم لهذا التغيير بعد الضريبة مبلغاً وقدره ١٦,٨ ألف دينار تنعكس في صورة تعديل لرصيد الأرباح المحتجزة.

وقد بلغت قيمة مصروف الاستهلاك الآلاف للعام ٢٠٠٢ بناء لطريقة القسط المتناقص مبلغاً وقدره ١٤,٤ ألف دينار وقد حدد مصروف استهلاك الآلة لعام ٢٠٠٢ بطريقة القسط المتناقص على النحو التالي (١٠٠-٦٤) × ٤٠%= ١٤,٤ ألف دينار.

ثالثاً: قائمة الدخل متعددة الخطوات

Multiple- Step Income Statement

تبنى المهنيون نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات كبديل لنموذج الدخل ذات الخطوة الواحدة Single- Step Income Statement وقد جاء موقفهم هذا

تطبيقاً لمفهوم الدخل الشامل في قياس الربح الدوري بدلاً من المفهوم الذي كان سائداً قبل ذلك وهو مفهوم دخل العمليات.

وبالمقارنة مع قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة تحقق قائمة الدخل متعددة الخطوات ميزتين رئيسيتين. فبالإضافة الى تفوقها عن الأولى من زاوية قياس الدخل Income Measurement وذلك بتوفير قياساً أكثر معقولية لنتيجة أعمال الفترة المحاسبية، فإنها تتفوق عليها أيضاً من زاوية الافصاح Disclosure وذلك بتوفير معلومات أكثر إفادة لمستخدمي القوائم المالية المنشورة. بتبني هذا النموذج Format في إعداد قائمة الدخل يمكن لمستخدمي هذه القائمة تمييز المعالم الرئيسية التالية التي تظهر عليها وهي:

١- صافي المبيعات من العمليات المستمرة

وتمثل صافي مبيعات المنشأة بعد استبعاد ما يخص القسم أو الأقسام التي تقرر ايقافها في حالة وجود مثل هذه الأقسام.

٢- تكلفة البضاعة المباعة من العمليات المستمرة

وتمثل تكلفة البضاعة بعد استبعاد تكلفة البضاعة المباعة للقسم أو الأقسام التي تقرر ايقافها.

٣- مجمل دخل العمليات المستمرة

ويتمثل بالفرق بين (١، ٢)

٤- مصروفات التشغيل للعمليات المستمرة

ويمثل قيمة مصروفات التشغيل بعد استبعاد ما يخص القسم أو الأقسام التي تقرر إيقافها.

٥- صافي البنود الاستثنائية

ويمثل صافي المكاسب والخسائر المتكررة المحققة من أنشطة فرعية غير النشاط الرئيسي.

٦- دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة

ويمثل مجمل ربح العمليات المستمرة مطروحاً منه مصروفات التشغيل للعمليات المستمرة ± صافي البنود الاستثنائية.

٧- مصروف ضريبة الدخل على الدخل المحقق من العمليات المستمرة.

٨- دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة.

٩- صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه

وتمثل صافي مبيعات القسم الذي تقرر إيقافه مطروحاً منها تكلفة هذه المبيعات مع ما يخص ذلك القسم من مصروفات التشغيل وذلك بعد خصم الأثر الضريبي.

١٠- صافي المكاسب أو الخسائر المحققة من التخلص من أصول وخصوم القسم الذي تقرر ايقافه

وتمثل الفرق بين قيمة صافي أصول القسم مقومة بالقيمة الدفترية وثمن البيع وذلك بعد خصم الأثر الضريبي.

١١- صافي الدخل قبل بند غير عادي

ويمثل صافي دخل العمليات المستمرة مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه بما في ذلك صافي المكاسب أو الخسائر المحققة من بيعه وذلك بعد أخذ الأثر الضريبي بعين الاعتبار.

١٢- صافي بند غير عادي

ويتمثل في المكاسب أو الخسائر غير العادية المحققة بعد خصم الأثر الضريبي.

١٣- صافي الدخل

ويمثل صافي الدخل بعد بند غير عادي.

١٤- عائد السهم العادي Earnings Per Share (EPS)

ويمثل نصيب السهم العادي من صافي الربح الدوري بعد خصم الضريبة وبعد خصم توزيعات الأسهم الممتازة إن وجدت.

بناء لما تقدم تتخذ قائمة الدخل متعددة الخطوات في شكلها الأكثر تفصيلاً النموذج التالي:

نموذج قائمة الدخل متعددة الخطوات

بيان	جزئي	كلي
١- صافي مبيعات العمليات المستمرة		××
٢- تكلفة البضاعة المباعة من العمليات المستمرة		××
٣- مجمل ربح العمليات المستمرة		××
٤- مصروفات التشغيل	××	
٥- ± صافي بنود استثنائية	××	××
٦- دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة		××
٧- ضريبة الدخل		××
٨- دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة		××
٩- صافي نتيجة أعمال القسم الذي تقرر إيقافه	××	
١٠- ± مكاسب أو خسائر التخلص من القسم	××	××
١١- صافي الدخل قبل بند غير عادي		××
١٢- ± صافي بند غير عادي بعد الضريبة		××
١٣- صافي الدخل		××
عائد السهم العادي من العمليات المستمرة	××	
± عائد السهم العادي من بنود غير عادية	××	
١٤- عائد السهم العادي (EPS)		××

مثال شامل:

مـــا يلي بعض الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة للشركة الأردنية للصناعات المعدنية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

بيان	مدين (بالآلاف)	دائن (بالآلاف)
مبيعات		٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٥٠٠	
مصروفات التشغيل	١٥٠	
فوائد مدينة	١٦	
خسائر بيع أصول	٢٢	
مكاسب عملات أجنبية		٣٢
آلات	٢٥٠	
مجمع استهلاك آلات في ٢٠٠٠/١/١		١٠٠
رأس المال من الأسهم العادية (القيمة الاسمية للسهم ١دينار)		١٠٠٠
علاوة الإصدار		٦٠٠
رأس المال من الأسهم الممتازة ١٠% (القيمة الاسمية للسهم ١٠ دينار)		١٠٠
أرباح محتجزة في ٢٠٠٠/١/١		١٤٠
توزيعـــات أربـــاح مقترح توزيعها على المساهمين (بما فيها حصة الأسهم الممتازة)		١٠٠
سندات ٨% قابلة للتحويل إلى أسهم عادية (القيمة الاسمية للسند ١٠٠٠ دينار)		٢٠٠

لدى مراجعة حسابات الشركة تبين للمدقق ما يلي:

١- أن مجلـــس إدارة الشـــركة كان قد قرر في اجتماعه الأخير اغلاق أحد فروع الشركة وذلك تنفيذاً لقرار من وزارة التجارة الصناعة لكن إدارة الشركة كانت قد أغفلت متطلبات تنفيذ هذا القرار على البيانات المالية للشركة المعدة في ٢٠٠٠/١٢/٣١ وذلـك بالافصـــاح عن البيانات المالية الخاصة بالفرع المذكور منفصلة. علماً بأن بيانات ذلك الفرع كانت كما يلي:

مبيعات الفرع ٢٠٠ ألف

تكلفة البضاعة المباعة ١٢٠ ألف

مصروفات التشغيل ٣٠ ألف

كمـــا كانـــت قيمة صافي أصول الفرع ١٥٠ ألف دينار، وثمن بيع موجودات الفرع والتزاماته ١٣٥ ألف.

٢- كـــان محاسب الشركة قد اكتشف خلال عام ٢٠٠٠ بأن خطأ أساسياً قدره ١٠ آلاف دينار قد حدث (بالنقص) في احتساب مصروفات التشغيل لعام ٩٩

٣- لـــدى جرد بضاعة آخر المدة في نهاية عام ٢٠٠٠ لاحظ المدقق بان بضاعة قـــدرت بمـــبلغ ٣٠ الـــف دينار في قوائم الجرد هي بضاعة متقادمة وتتطلب تكوين مخصص لها بنسبة ٨٠% من الكلفة.

٤- لقـــد صدر حكم على الشركة خلال عام ٢٠٠٠ عن دعوى كانت مقامة عليها قبل سنتين وترتب على هذا الحكم خسائر قدرها ٥٠ ألف دينار.

٥- لقد غيرت الشركة خلال عام ٢٠٠٠ طريقة استهلاك الآلات من طريقة القسط الثابـــت إلى طريقة القسط المتناقص وبذلك ارتفع معدل الاستهلاك من ٢٠% الـــى ٤٠% ســـنوياً. علماً بأن الآلات كانت قد اشتريت في ٩٨/١/١ وكانت القيمة المقدرة لنفايتها (صفراً)

٦- أصـــدرت الشـــركة فـــي ١/٦/٢٠٠٠ ألف سهم عادي لزيادة رأسمالها بسعر إصدار قدره ٣ دنانير لكل سهم.

المطلوب:

- تصوير قائمة الدخل والأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٠ وفقاً لمفهـــوم الدخـــل الشـــامل وبما يحقق متطلبات الافصاح المطلوب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

الحل:

جدول رقم (٩-١)
الشركة الأردنية للصناعات المعدنية
قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٠

بيـــــان	جزئي (بالآلاف)	كلي (بالآلاف)
مبيعات	٧٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة	(٣٨٠)	
مجمل الربح من العمليات المستمرة		٣٢٠
يطرح: مصروفات التشغيل		(١٢٠)
دخل التشغيل من العمليات المستمرة		٢٠٠
يطرح: البنود الاستثنائية:		
مكاسب تحويل عملية أجنبية	٣٢	
خسائر بيع أصول	(٢٢)	
مخصص هبوط أسعار مخزون	(٢٤)	
فوائد مدينة	(١٦)	(٣٠)
دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة		١٧٠
ضريبة الدخل ٢٠%		(٣٤)
دخل العمليات المستمرة بعد الضريبة		١٣٦
فروع تقرر إيقافها		
نتيجة أعمال الفرع (صافي) ٨٠% × ٥٠	٤٠	
خسائر التخلص من الفرع (صافي) ٨٠%(١٣٥-١٥٠)	(١٢)	
		٢٨
الدخل قبل بند غير عادي		١٦٤
خسائر غير عادية (صافي) ٨٠% × ٥٠		(٤٠)
صافي الدخل		١٢٤

الحل :

جدول رقم (٩-٢)
الشركة الأردنية للصناعات المعدنية
قائمة الأرباح المحتجزة للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٠

بيـــان	جزئي (بالآلاف)	كلي (بالآلاف)
رصيد الأرباح المحتجزة في ١/١/٢٠٠٠	١٤٠	
يطرح تسوية بنود سنوات سابقة		
٨٠% × ١٠	(٨)	
يطرح تسوية الاثر المتراكم لتصويب محاسبة	(٤٨)	
الرصيد المعدل في ١/١/٢٠٠٠		٨٤
يضاف الربح أرباح العام ٢٠٠٠		١٢٤
الربح المتاح للتوزيع على المساهمين		٢٠٨
توزيعات أسهم ممتازة		
١٠% × ١٠٠	(١٠)	
توزيعات أسهم عادية	(٩٠)	
		(١٠٠)
رصيد الأرباح المحتجزة في ٣١/١٢/٢٠٠٠		١٠٨

رابعاً: قياس حصة السهم العادي من الأرباح Earnings Per Share

نظراً لأهمية مؤشر حصة أو عائد السهم العادي من الأرباح EPS بالنسبة للمتعاملين في أسواق المال، فقد أولت المجامع المهنية اهتماماً خاصاً به سواء من حيث قياسه أو من حيث الافصاح عنه في البيانات المالية المنشورة. وتتفاوت مشاكل قياس هذا المؤشر حسب اختلاف هيكل راسمال الشركة أي حسب كونه

بسيطاً Simple أو مركبا Compound أي عندما يكون في هيكل التمويل إصدارات قابلة للتحويل على أسهم عادية مثل: الاسهم الممتازة أو السندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية أو حقوق الخيار Stock Options . ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٣ (IAS No. 33) . يتخذ عائد السهم العادي صورتين هما:[١٥]

١- عائد السهم الأساسي Primary (EPS)
٢- عائد السهم المخفض Dilutes (EPS)

١- قياس عائد السهم الأساسي PEPs

يتم قياس أو احتساب هذا المؤشر من خلال المعادلة التالية:

$$PEPs = \frac{\text{صافي الدخل – توزيعات ارباح الاسهم الممتازة}}{\text{المتوسط الموزون لعدد الاسهم العادية القائمة خلال الفترة}}$$

٢- قياس عائد السهم المخفض DEPs

يتم قياس أو احتساب هذا المؤشر من خلال المعادلة التالية:

$$DEPs = \frac{\text{صافي الدخل المعدل}}{\text{المتوسط الموزون المعدل لعدد الاسهم العادية}}$$

ويقصد بصافي الدخل المعدل أعلاه هو صافي الدخل العائد لحملة الاسهم العادية والذي يشكل بسط النسبة السابقة المستخدمة في قياس عائد السهم الأساسي مضافاً إليه ما يلي:

(١٥) معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٣) مرجع سبق ذكره، صفحة (٧٧٥-٧٨٢).

أ- فائدة الاسهم الممتازة القابلة للتحويل.

ب- فائدة السندات القابلة للتحويل بعد خصم الضريبة.

أمـــا مقـــام النسبة أي المتوسط الموزون المعدل لعدد الأسهم العادية فيتمثل بمقام النسبة السابقة ولكن بعد إضافة ما يلي:

أ- عدد الاسهم المحتملة من تحويل حقوق الخيار.

ب- عدد الاسهم المحتملة من تحويل الاسهم الممتازة.

جـ- عدد الاسهم المحتملة من تحويل السندات القابلة للتحويل.

وقـــد فـــرض هذا المعيار أي المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٣) وجوب الافصاح عن كل من عائد السهم الأساسي ثم عائد السهم المخفض.

مثال:

استخرجت البيانات التالية من البيانات المالية لشركة مساهمة عامة في ٣١/ ٢٠٠٢/١٢

١- صافي الدخل ٥٠٠٠ ألف دينار

٢- عدد الاسهم العادية القائمة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ٤,٥ مليون سهم منها ١,٥ مليون سهم أصدرت في ٢٠٠٢/٥/١ والقيمة الاسمية للسهم العادي ١ دينار

٣- أسهم ممتازة (١٠%) عددها ١٠٠ ألف سهم (قيمة اسمية ٢ دينار، ٤٠% منها قابلة للتحويل الى أسهم عادية بمعدل ٣ سهم عادي لكل سهم ممتاز)

٤- أسهم محتملة مقابل حقوق خيار ٢٠٠ ألف سهم سعر الممارسة ١٦ دينار/ سهم السعر العادل للسهم العادي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ٢ دينار/ سهم

٥- ســـندات قابلة للتحويل إلى أسهم عادية ٢٠ ألف سند القيمة الاسمية للسند ١٠٠ ديـــنار ومعدل الفائدة ٥% سنويا. وقابليتها للتحويل بمعدل ٤ سهم عادي/ سند ولا يوجد إطفاء للعلاوة أو الخصم يؤثر على تحديد مصروف الفائدة.

٦- معدل ضريبة الدخل ٤٠%

المطلوب:

١- تحديد (EPS) تحت السيناريوهات المحتملة للتحويل

٢- الافصـــاح عـــن EPS فـــي البيانات المالية للشركة المعدة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ حسب الأصول

الحل:

يتم الحل وفق الخطوات التالية:

أولاً: تحديد الترتيب أوالأولوية بين الأدوات المالية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية على النحو التالي:

بيان	الزيادة المحتملة في الأرباح	الزيادة المحتملة في عدد الاسهم	الزيادة المحتملة في EPS	الترتيب (*)
الاسهم الممتازة	(٤٠×٢)×١٠% = ٨ ألف	٤٠×٣ = ١٢٠ ألف	٠,٠٦٦٧	٢
أســـهم مقابل حقوق الخيار	لا شيء	٢٠٠ ألف		
عـــدد الاسهم بالقيمة العادلة(**)		(١٦٠) ألف		
عدد الاسهم الصادرة بدون مقابل		٤٠	لا شيء	١
الســـندات القابلـــة للتحويل	(٢٠×١٠٠)× ٥% × ٠,٦٠= ٦٠ الف	٢٠×٤ = ٨٠ ألف	٠,٧٥	٣

(*) حدد ترتيب الأدوات المالية تصاعديا بالاسترشاد بالزيادة المحتملة في Eps .

(**) عدد الاسهم مقابل حقوق الخيار التي كانت ستصدر بالقيمة العادلة = ٢٠٠ × ١٦/٢٠ = ١٦٠ الف / سهم

ثانياً: تحديد المتوسط الموزون لعدد الاسهم العادية تحت السيناريوهات المختلفة

<u>بالآلاف</u>

١- من الاسهم العادية فقط

$$\frac{(١٢\times٣٠٠٠) + (٨\times ١٥٠٠)}{١٢} = \frac{٤٨٠٠٠}{١٢} \qquad ٤٠٠٠$$

٢- مع حقوق الخيار	٤٠
المجموع المتراكم	٤٠٤٠
٣- مع الاسهم الممتازة القابلة للتحويل	١٢٠
المجموع المتراكم	٤١٦٠
٤- مع السندات القابلة للتحويل	٨٠
المجموع المتراكم	٤٢٤٠

٣- حساب قيمة EPS تحت السيناريوهات المختلفة

بيان	صافي الدخل	المتوسط الموزون لعدد الاسهم	EPS
الاسهم العادية فقط	٥٠٠- (١٠٠×٢×١٠%) ٤٨٠ ألف	٤٠٠٠	٠,١٢٠/ سهم (أساسي)
مع الخيارات	٤٨٠ + صفر	٤٠٤٠	٠,١١٩/ سهم (مخفض)
مع الاسهم الممتازة	٤٨٠ + ٨	٤١٦٠	٠,١١٧/ سهم (مخفض)
مع السندات	٤٨٨ + ٦٠	٤٢٤٠	٠,١٢٩/ سهم (غير مخفض)

من المعلومات في الجدول أعلاه يلاحظ بأن الخيارات والاسهم الممتازة تعتبر أدوات مخفضة لعائد السهم العادي لان (EPS) المحدد مع كل منهما أقل من

(EPS) الأساسي. في حين تعتبر السندات غير مخفضة لأن (EPS) المحدد معها يزيد عن (EPS) الأساسي.

وعليه يتم الافصاح في البيانات المالية المنشورة للشركة فقط عن:

١- عائد السهم الأساسي ٠,١٢٠ / سهم عادي

٢- وعائد السهم المخفض مع الأسهم الممتازة ٠,١١٧ / سهم عادي

ملاحظات على حل المثال

١- تم ترتيب أولوية الأدوات القابلة للتحويل وفقاً للزيادة المحتملة في (EPS) التي ستنتج فيما لو تم تحويلها الى أسهم عادية.

٢- تم تحديد الزيادة المحتملة في عدد الأسهم من حقوق الخيار بالمعادلة التالية:

عدد الاسهم المحتملة من عقود الخيار – عدد الأسهم المحتملة

عدد الأسهم الموضحة في العقد وهي ٢٠٠ ألف مطروحاً منها

عدد الأسهم المحتملة وفقاً للقيمة العادلة للسهم وهي $(\frac{٢٠٠ \times ١٦}{٢٠})$ أي ١٦٠ ألف.

الزيادة المحتملة في عدد الأسهم من حقوق الخيار = ٢٠٠ – ١٦٠ = ٤٠ ألف

٣- يتم الافصاح عن (EPS) الأساسي وهو (٠,١٢٠) جنبا الى جنب مع (DEPS) أي عائد السهم المخفض ذو القيمة الأقل من بين عوائد السهم المخفضة وهو في المثال السابق عائد السهم المخفض مع الأسهم الممتازة (٠,١١٧)

خامساً: اعتبارات خاصة تراعي في اعداد وعرض قائمة الدخل

كي تحقق قائمة الدخل الفائدة المرجوة منها كمصدر للمعلومات يتوجب مراعاة الاعتبارات التالية في اعدادها:

١- الافصاح عن الايرادات حسب مصادرها ذلك يتطلب عرض ايرادها من نشاطها العادي منصلاً عن ايرادها من المصادر الأخرى، وبالمثل عرض مصروفات النشاط العادي منفصلة عن المصروفات والخسائر غير المرتبطة بهذا النشاط.

٢- الافصاح عن مجمل ربح النشاط وصافي دخل النشاط كل على حدة مع مراعاة الالتزام بمفهوم الدخل الشامل والذي يراعي ابراز الدخل من العمليات المستمرة منفصلاً عن الدخل من العمليات غير المستمرة.

٣- من حيث نموذج العرض Format يتوجب استخدام النموذج الحديث أي قائمة الدخل متعددة الخطوات المعدة وفقاً لمفهوم الدخل الشامل وذلك بدلاً من النموذج التقليدي الذي يقوم على مفهوم الدخل من العمليات الجارية.

أسئلة الفصل التاسع

١- يختلف مدلول الدخل بالمفهوم الاقتصادي عن مدلوله بالمفهوم المحاسبي. فما أوجه الاختلاف بينهما؟ تكلم عن ذلك مبيناً مدلول كل من:
- مفهوم الدخل الاقتصادي.
- مفهوم الدخل المحاسبي.

٢- في قياس الدخل وفقاً لمنهج العمليات يمكن للمحاسب أن يستخدم أحد المفهومين التاليين:
- مفهوم دخل العمليات الجارية.
- مفهوم الدخل الشامل.

تكلم عن المفهومين السابقين مبيناً الأسس التي يستند عليها كل مفهوم من المفهومين المشار إليهما، معززاً وجهة نظرك بالأمثلة؟

٣- لكي يعامل بند الايرادات ضمن بنود الايرادات غير العادية لابد أن تتوفر فيه بعض الشروط. فما هي هذه الشروط؟ وكيف يمكن تمييز الايرادات العادية عن الايرادات غير العادية؟ ثم ما الفرق بين البند غير العادي والبند الاستثنائي؟ أعط أمثلة.

٤- تنشأ أحياناً مشكلة معالجة نتائج العمليات المقرر ايقافها محاسبياً. فما هي هذه المشكلة وكيف يجري معالجتها محاسبياً ؟

٥- تقضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باتباع مبدأ التماثل أو الاتساق في تطبيق السياسات والإجراءات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية. إلا أنه يجوز في حالات استثنائية التغيير من مبدأ أو سياسة محاسبية إلى مبدأ أو سياسة محاسبية أخرى في حالتين استثنائيتين. فما هي هاتين الحالتين؟

٦- ما المقصود بالآتي:

- الافصاح عن التغيير في طريقة الاستهلاك.
- تعديل أو تسوية بنود سنوات سابقة.

٧- ما أهمية الدخل، وما هو أنسب تعريف له؟

٨- بين أوجه الاختلاف بين قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة وقائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة؟ وما هي برأيك أفضل قائمة يمكن الاستفادة منها في الممارسات المهنية؟

٩- اكتب مقالة علمية شاملة عن قياس الدخل؟

١٠- بين المعادلات المتعلقة بكل مما يأتي:

- العائد الأساسي للسهم العادي PEPS
- العائد المخفض للسهم العادي DEPS

١١- مـا يلي قائمة دخل ملخصة لشركة مساهمة عامة أردنية أعدت للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

بيان	مبالغ بالآلاف
مبيعات	١٥٠٠
يضاف إيرادات منوعة	٢٠٠
جملة الايرادات	١٧٠٠
يطرح تكلفة البضاعة المباعة	(٨٠٠)
مجمل الربح	٩٠٠
يطرح مصروفات التشغيل	(٣٠٠)
ربح التشغيل قبل الفوائد	٦٠٠
يطرح مصروف الفائدة	(٥٠)
ربح التشغيل قبل الضريبة	٥٥٠
مصروف الضريبة ٢٠%	(١١٠)
صافي الربح بعد الضريبة	٤٤٠

باعتبارك مدقق حسابات الشركة المذكورة،وتوفرت لك المعلومات الإضافية التالية:

١- قرر مجلس إدارة الشركة في جلسته المنعقدة في ٢٠٠٠/١٢/٣ أن يوقف بدءاً مـن العام القادم نشاط أحد الخطوط الانتاجية بسبب خسائر تشغيلية متكررة. وكانت نتائج نشاط هذا الخط كما يلي:
مبـيعات ٢٠% من اجمالي مبيعات الشركة، تكلفة المبيعات فيه تعادل ٤٠% من تكلفة مبيعات الشركة، ومصروفات التشغيل فيه ١٠٠ ألف وقد ترتب على التخلص من أصوله وخصومه في نهاية العام خسارة قدرها ٣٠ ألف دينار.

٢- لدى فحص بند الايرادات المتنوعة تبين أنه يمثل تعويضاً حصلت عليه الشركة بسـبب دعوى قضائية كانت قد كسبتها ضد احد المنافسين الذين قلدوا ماركة منتج خاص بالشركة.

٣- في ٢٠٠٠/١/١ غيرت الشركة الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي من طريقة (FIFO) الى طريقة (LIFO) ولدى احتساب الأثر المتراكم لهذا التغيير تبيـن أنـه سينعكس على تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي على أرباح الأعوام السابقة في صورة تخفيض لتلك الأرباح قدره ٥٠ ألف دينار.

٤- لدى فحص هيكل رأس المال تبين ما يلي:

١- متوسط عدد الأسهم العادية ٢ مليون سهم.

٢- يوجد ١٠٠ ألف سهم ممتاز، القيمة الأسهم للسهم ١٠ دينار . معدل الفائدة المدفوعـة للسهم ٨% منها ٢٠ ألف قابلة للتحويل بمعدل ٢ سهم عادي لكل سهم ممتاز.

٥- كانـت الشركة قد أصدرت في بداية عام ٢٠٠٠ سندات عادية القيمة الاسمية للسـند ١٠٠ ديـنار والكوبون بمعدل ١٠% ضمن هذه السندات ١٠٠٠ سند قابلة للتحويل إلى أسهم عادية بمعدل ٥٠ سهم عادي لكل سند.

٦- أسهم محتملة مقابل عقود خيار ١٠٠ الف سهم علماً بأن سعر الممارسة للسهم ٤٠ دينار والقيمة العادلة للسهم في ٢٠٠٠/١٢/٣١ ٥٠ دينار.

٧- معدل ضريبة الدخل ٢٠%

المطلوب :

١- تصوير قائمة دخل للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بحيث تحقق متطلبات الافصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٣).

٢- تحديد ربحية السهم العادي (EPS) الأساسي والمخفض والافصاح عنها وفق نصوص ذلك المعيار.

الفصل العاشر

قياس المركز المالي

الأهداف: التعريف ببنود المركز المالي وأساليب قياسها وعرضها وذلك كما يلي:

أولاً: الاعتراف بالأصول وقياسها.

ثانياً: الاعتراف بالمطلوبات وقياسها.

ثالثاً: الاعتراف بحقوق الملكية وقياسها.

رابعاً: اعتبارات خاصة تراعى في اعداد وعرض قائمة المركز المالي.

الفصل العاشر
قياس المركز المالي

لقياس المركز المالي Financial Position للمنشأة أهمية خاصة لدى جميع الفئات ذات الصلة خصوصا بالنسبة لفئة المقرضين. ذلك لأن قدرة المنشأة على الاستمرار وبالتالي قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه المقرضين تكون عادة مرهونة بمدى قوة أو ضعف مركزها المالي. وقوة أو ضعف المركز المالي للمنشأة ترتبط بمصادر تمويلها، إذ كلما انخفضت نسبة الديون في هيكل التمويل تزداد ملاءة المنشأة Solvency وتزداد بالتالي قوة مركزها المالي والعكس بالعكس.

ولقياس المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة يتطلب الأمر مقابلة أو مقارنة ما لديها من أصول Assets وما على تلك الأصول من التزامات سواء تجاه الدائنين وهي المطلوبات Liabilities أو تجاه الملاك وهي حقوق الملكية Owners Equity وذلك تطبيقاً لمعادلة الميزانية :

الأصول = المطلوبات + حقوق الملكية

بناء لما تقدم فإن إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشأة يتطلب تحديد كل من الأسس التي بناء عليها يتم الاعتراف Recognition بكل عنصر من عناصر الميزانية الموضحة في المعادلة أعلاه ومن ثم تحديد الأساليب الموضوعية لقياس Measurement قيم هذه العناصر.

لكن وقبل الدخول في مشاكل الاعتراف والقياس المشار إليها أعلاه نرى أنه من المفيد عرض وجهتي نظر بشأن العلاقة بين قائمة الدخل باعتبارها أداة لقياس نتيجة الأعمال، والميزانية العمومية باعتبارها أداة لقياس المركز المالي.

فوفقاً لوجهة **النظر الأولى** والتي يتبناها أنصار اعتبار الدخل بمثابة الفرق بين ايرادات المنشأة ومصروفاتها، فإن السياسات المحاسبية التي يجب أن تتبناها

إدارة المنشـــأة في اعداد البيانات المحاسبية يجب أن تتركز بشكل أساسي على تلك المـــتعلقة بالاعتراف بالايرادات والمصروفات وكذلك بالمقابلة بينهما تطبيقاً لمبدأ المقابلـــة Matching Principle وذلك بقصد تحديد صافي دخل الفترة المحاسبية. بـــناء علـــيه ووفقـــاً لوجهـــة نظر أنصار هذا المدخل يتم تحديد أسس الاعتراف وكذلـــك أســـاليب القـــياس لكـــل من الأصول والمطلوبات باعتبارها منتجاً ثانوياً A by- product لأســـس الاعـــتراف وأســـاليب القياس المطبقة على الايرادات والمصروفات.(١)

لكـــن وجهة النظر الثانية والتي تزايدت أهميتها على حساب وجهة النظر الأولـــى فيتبـــناها أنصار مفهوم الدخل الشامل والذين يعتبرون صافي دخل الفترة المحاســـبية ممـــثلاً بالفرق بين أصول المنشأة في نهاية الفترة ومطلوباتها في نفس الـــتاريخ. لـــذا يؤكد هؤلاء على أهمية تبني إدارة المنشأة لسياسات محاسبية تولي أهتماماً أكبر نحو تلك المتعلقة بالاعتراف بالأصول والمطلوبات وكذلك بقياس كل مـــنهما مـــع اعتبار أن الاعتراف بالدخل ومن ثم قياسه يصبح حينئذ منتجاً ثانوياً لقـــياس الأصـــول والمطلوبـــات. لذا ووفقاً لأنصار هذا المدخل تعتبر قائمة الدخل وســـيلة لتصـــنيف التغيرات الحادثة في قيمة صافي أصول المنشأة ومن ثم التقرير عنها وقد تركز هذا المدخل بصدور SFAC, No. 87

أولاً: الاعتراف بالأصول وقياسها:

يعـــرف الأصل ***"بأنه مورد اقتصادي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة".*** (٢)

ويـــتم الاعتراف بالأصل Recognition لدى حدوث الحدث الذي بموجبه تنتقل ملكيته والسيطرة عليه إلى المنشأة.

(١) Wolk , Tearny and Dodd, op.cit, P. 333.

(٢) معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سبق ذكره، صفحة (١١٩٨) .

أمـــا قـــياس قيمة الأصل عند لحظة الاعتراف به فيتم عادة بسعر التبادل Exchange Price والـــذي يطلـــق عليه عادة التكلفة التاريخية Historical Cost ويمـــنع في جميع الأحوال اثبات أو تسجيل الأصل في الدفاتر بقيمة تزيد عن قيمة النقد المكافئ لسعر الشراء. لكن هناك بعض الاعتبارات التي يجب مراعاتها بشأن قياس القيم التي ستدرج بها بعض بنود الأصول في الميزانية المعدة في نهاية الفترة المالية مثل:

١- الذمم المدينة والتي تدرج عادة في الميزانية بالتكلفة التاريخية ولكن بعد تعديلها بقـــيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أي تدرج بالقيمة القابلة للتحقق Net Realizable Value

٢- الاســـتثمارات قصـــيرة الأجل وتدرج بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل وذلك بالنسبة لقيمة المحفظة جميعها كوحدة واحدة.

٣- المخزون من البضاعة ويدرج بسعر التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، مما يعتبر تطويراً للقاعدة السابقة التي كانت مطبقة في هذا المجال وهي سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل. (٣)

ومن المعروف أن سعر التكلفة للمخزون يحدد عادة بموجب بدائل متعددة من الطرق أهمها:

أ- الوارد أولاً صادر أولاً.

ب- الوارد أخيراً صادر أولاً.

جـ- المتوسط المرجح لسعر التكلفة.

ومـــن المعروف أيضا أن اختيار أي من الطرق البديلة المشار إليها أعلاه يـــترك آثـــاراً ملموســـة علـــى كل من صافي الدخل في قائمة الدخل، وعلى قيمة المخـــزون بالميزانية العمومية. ذلك ما يوجب مراعاة مبدأ التماثل أو الاتساق في تطبيق الطريقة التي يتم اختيارها من بين تلك الطرق.

(٣) المرجع السابق، **معيار المحاسبة الدولي رقم (٢)** ، المخزون، صفحة (١٢٣) .

٤- الاستثمارات طويلة الأجل وتدرج عادة بتكلفتها التاريخية إلا في حالة حدوث هبوط دائم في قيمتها السوقية، فحينئذ يتوجب تكوين مخصص بمقدار الهبوط الحادث في أسعارها لتظهر في الميزانية بالتكلفة التاريخية مطروحاً منها هذا المخصص مثلها في ذلك مثل الاستثمارات قصيرة الأجل.

٥- الأصول الثابتة أو ما يعرف بالممتلكات والمعدات مثل: المباني، الأثاث، الآلات والمعدات.. الخ فتدرج عادة بالتكلفة التاريخية مطروحاً منها استهلاكها المتراكم أو مجمع الاستهلاك. وتعرف التكلفة التاريخية للأصل بأنها مبلغ النقد أو النقد المكافئ المدفوع أو القيمة العادلة للعوض المعطى لتملك الأصل بتاريخ التملك.

ثانياً: الاعتراف بالمطلوبات وقياسها:

تعرف المطلوبات بأنها "*تضحية بمنافع اقتصادية يحتمل أن تتخلى عنها المنشأة في المستقبل ويترتب عليها التزام حالي على المنشأة يفرض عليها بأن تنقل أصولاً في المستقبل إلى منشأة أخرى أو بأن تقدم لها خدمات مستقبلية. وذلك بسبب عمليات أو أحداث سابقة*" (٤)

وتقسم المطلوبات من الناحية النظرية إلى خمسة أنواع هي: (٥)

أ- مطلوبات تعاقدية Contractual Liabilities

وتنشأ عادة عن أحداث سابقة تنشئ التزاماً معلناً عنه صراحة بالكتابة أو مفهوماً ضمناً من الناحية القانونية وتنتمي معظم بنود المطلوبات الى هذا النوع مثل: الذمم الدائنة، أوراق الدفع.. الخ

(٤) Financial Accounting Standards Board, **Elements of Financial Statements**, SFAC No. 6 (FASB), 1982.

(٥) Ibid, SFAC . No. 5

ب- التزامات ضمنية Constructive Obligations

وتتسم بكونها ضمنية أكثر من كونها معلنة صراحة في العقود بالكتابة ومن الأمثلة عليها: الاجازات المستحقة والعمولات المستحقة.

جـ- التزامات عرفية Equitable Obligations

هذا النوع من الالتزامات لا يثبت عادة في عقود وانما ينشأ بحكم الأعراف أو تحقيقاً للعدالة ولدواعي اخلاقية، لذا لا يظهر في الميزانية. ومن الأمثلة عليه: مسؤولية المورد المحتكر عن توفير البضاعة للزبائن.

د- الالتزامات الطارئة أو الشرطية Contingent Liabilities

وينشأ هذا النوع من الالتزامات عن حالة عدم التأكد والتي ستوفر الفرص لاحتمال حدوث خسائر للمنشأة بسبب حدوث حدث معين في المستقبل والذي بمجرد حدوثه يعتبر تلك الخسائر محققة.

ومن الأمثلة على هذا النوع من الالتزامات الشرطية والكفالات أو الضمانات التي تمنح عادة للزبائن مع السلع المعمرة مثل: السيارات، الثلاجات.. الخ . هذا ويتم الاعتراف بالالتزامات الشرطية أو الطارئة عادة بتوفر شرطين هما: (٦)

١- أن يكون هناك احتمال تحقق أو التزام أو حدوث تدني في قيمة أصل Asset Impairment

٢- كما أن يكون بالامكان قياس هذا الالتزام بموثوقية.

د- -المستحقات Deferred Credits

وتشمل التزامات مستحقة على المنشأة تنشا عادة إما عن مصروفات مستحقة أو ايرادات مقدمة والمطلوبات المستحقة مثلها مثل الأصول المستحقة يتم الاعتراف بها لدى حدوث الحدث الذي ينشئ الالتزام. كما أن قياسها هي الأخرى يتم بسعر التبادل Exchange Price الذي قيس به الأصل الذي حصلت عليه

(٦) Ibid

المنشــأة بموجــب عمليــة التــبادل والذي أنشأ عليها الالتزام وبمعنى آخر تقاس المطلوبــات عــادة بالقــيم المحــددة بموجب الصفقة التبادلية والتي ستسددها في المســتقبل. ولكن يتم أحيانا اثباتها بالقيمة المخصومة Discounted Value وذلك وفق ما نص عليه (SFAC, No. 5) [٧]

فالذمم الدائنة مثلاً تدرج في الميزانية بقيمتها الاسمية Face value في حين تدرج الســندات عادة بالقيمة المخصومة للتدفقات النقدية المتوقعة منها والتي تشمل عادة القــيمة الاجمالية للفوائد المتوقعة منها مضافاً إليها القيمة المستردة للسند وذلك بعد خصــمها بسعر الفائدة الجاري. فإذا كان سعر الفائدة السوقي الجاري معادلاً لسعر فائدة السند ستتساوي حينئذ القيمة المخصومة لهذه التدفقات النقدية مع القيمة الاسمية للســند بــتاريخ الاصــدار، أما إذا ما اختلفا فسينشأ عن ذلك إما علاوة أو خصم إصدار.

لــذا وبوجــه عام يمكن القول بأن المطلوبات المتداولة تقاس عادة بقيمها الاسمية، في حين تقاس المطلوبات طويلة الآجل بالقيمة المخصومة للتدفقات النقدية المتوقعة منها.

ثالثاً: الاعتراف بحقوق الملكية وقياسها

تمــثل حقوق الملكية في *"محصلة أو صافي أصول المنشأة Net Assets والتي تبقى للمنشأة بعد تسديد جميع المطلوبات"*. وتتحقق حقوق الملكية عادة من مصدرين رئيسيين هما: [٨]

أ- استثمارات الملاك في المنشأة.

ب- نتيجة أعمال المنشأة من أرباح أو خسائر والتي تتحقق بفعل ممارستها لنشاطها الاقتصادي وذلك بعد تخفيضها بتوزيعات الأرباح المدفوعة لهم.

---

(٧) FASB, SFAC No. 5 , FASB , 1984.

(٨) Ibid

ومن تعريفها السابق ولكونها محصلة لقياس الأصول وقياس المطلوبات لذا لا توجد مشاكل خاصة بقياس حقوق الملكية لان التغيرات التي تحدث عليها هي في حقيقة الأمر تلك التي تنعكس عليها من التغيرات التي تحدث في كل من الأصول أو المطلوبات. وفي هذا الاطار يمكن حصر هذه التغيرات فيما يلي:

١- تغــيرات تحدث في عناصر الأصول وعناصر المطلوبات دون أن يصاحبها تغيرات تحدث في حقوق الملكية. ومن الأمثلة على هذه التغيرات ما ينشأ عن العمليات أو الأحداث التالية

أ- مبادلة أصل بأصل آخر.

ب- مبادلة أصل بالتزام (مطلوب)

جـ- شراء أصل على الحساب.

د- تسديد التزام بمبادلته بأصل.

٢- تغيرات تحدث في عناصر الأصول وعناصر المطلوبات لكن تصاحبها تغيرات تحدث في حقوق الملكية. من الأمثلة عليها ما يلي:

أ- نتــيجة أعمال المنشأة وفقاً لمفهوم الدخل الشامل. أي بفعل تحقق الايرادات والمصروفات وكذلك المكاسب والخسائر.

ب- مســحوبات الملاك أيا كانت صورتها أي سواء كانت مسحوبات نقدية أو مسحوبات عينية.

جـــ- استثمارات جديدة للملاك سواء كانت في صورة نقدية أو عينية.

د- توزيعات الأرباح المدفوعة للملاك.

رابعاً: اعتبارات خاصة تراعى في اعداد الميزانية العمومية

حيــث أن الميزانية العمومية أداة لقياس المركز المالي للمنشأة، في لحظة زمنــية معينة من عمرها، لذا يجب أن يراعي في اعدادها تحقيق هذا الهدف وذلك بمراعاة مجموعة من الاعتبارات التي تحقق شروط أو متطلبات خاصيتين هامتين

مــن الخصــائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهما: **الأهمية النسبية، والقابلية للمقارنة** ولتوفير شروط أو متطلبات الأهمية النسبية يتطلب ما يلي:

١- تصنيف عناصر الميزانية عند العرض على أسس منطقية تراعي طبيعة نشاط المنشــأة وذلــك بالإضــافة الى عناصر أخرى مثل السيولة بالنسبة للأصول، والأجل أو الاستحقاق بالنسبة للالتزامات.

فبخصوص طبيعة نشاط المنشأة يراعي مثلاً أن تعطى الأولوية عند عرض الأصــول لمجموعــة الأصول المولده للايراد Earning Assests قبل غيرها. هذا يعنــي أنــه عند إعداد الميزانية الخاصة بمنشأة صناعية مثلاً يجب وضع الأصول الثابــتة على رأس قائمة الأصول باعتبارها الأصول المولدة للايراد على أن يقابلها في الجانب الأخر من الميزانية حقوق الملكية والمطلوبات طويلة الأجل. أما بالنسبة للمنشــأة التجارية فنعطى الأولوية في جانب الأصول لمجموعة الأصول المتداولة وفي الجانب الآخر لمجموعة المطلوبات المتداولة.

٢- كمــا يجــب أيضــا مــراعاة مــبدأ الأهمــية النسبية في تنفيذ عملية الدمج Aggregation بالنســبة لعناصــر الميزانــية وذلــك بقصد تحقيق مستوى الدمج المناســب لأبواب الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية وذلك مع مراعاة أن تكون خسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج عند حدها الأدنى بالنسبة لمستخدمي البيانات المحاسبية.

وفــي ضوء شروط أو متطلبات القابلية للمقارنة يتحدد الشكل Format أو الــنموذج الذي يتخذه عرض البنود المعلومات في الميزانية وذلك باختيار الشكل أو النموذج الذي ييسر على مستخدمى المعلومات قراءاتها ومن ثم تحليلها وتفسيرها. هذا ومع أن الميزانية تعرض في شكلها التقليدي أصول المنشأة في جانب مقابل ما علــيها مــن التزامات (المطلوبات وحقوق الملكية) في الجانب الآخر كما يوضح الجــدول رقــم (١)، الا أن ما يعاب على هذا الشكل أو النموذج أنه لا يوضح كما يجــب العلاقــة القائمة بين مصادر الأموال واستخداماتها لذا يحبذ البعض شكلاً أو

نموذجــاً آخر لعرض الميزانية يراعي القصور السابق وذلك بربط مصادر التمويل قصــير الأجــل وهي المطلوبات المتداولة باستخدامات هذا النوع من التمويل أي الأصول المتداولة وذلك سعيا للافصاح في الميزانية عن صافي رأس المال العامل. كذلــك وبالمثل ربط مصادر التمويل طويلة الأجل وهي حقوق الملاك والمطلوبات طويلة الاجل بمجالات استخدام هذا النوع من التمويل وهي الأصول طويلة الأجل. ويتميز هذا النموذج والموضح في الجدول رقم (٢) بملاءمته لأغراض التمويل.

جدول رقم (١٠-١)

الشركة (س)

الميزانية العمومية في ١٢/٣١

كلي	جزئي	الاصول	كلي	جزئي	المطلوبات وحقوق المساهمين
		الاصول المتداولة			**مطلوبات متداولة**
	xx	نقدية		xx	دائنون
	xx	مدينون(صافي)		xx	اوراق دفع
	xx	مخزون		xx	قروض قصيرة الاجل
xx		جملة الاصول	xxx		جملة المطلوبات المتداولة
		الأصول الثابتة			**مطلوبات طويلة الأجل**
	xx	أراضي		xx	قروض طويلة الاجل
	xx	مباني (صافي)		xx	سندات طويلة الاجل
	xx	معدات وآلات (صافي)	xxx		جملة المطلوبات طويلة الاجل
xxx		جملة الاصول الثابتة	xxx		جملة المطلوبات
		أصول غير ملموسة			**حقوق المساهمين**
	xx	شهرة		xx	رأس المال من الاسهم العادية
				xx	رأس المال من الاسهم الممتازة
	xx	علامات تجارية		xx	احتياطيات
				xx	ارباح متجزة
xxx		جملة الاصول غير الملموسة	xxx		جملة حقوق المساهمين
xxx		جملة الأصول	xxx		جملة المطلوبات وحقوق المساهمين

جدول رقم (١٠-٢)

الشركة (س)

الميزانية العمومية في ١٢/٣١

بيان	جزئي	كلي
أصول متداولة		
نقدية	xx	
مدينون (صافي)	xx	
مخزون	xx	
جملة الأصول المتداولة		xxx
يطرح: المطلوبات المتداولة		
دائنون	xx	
أوراق دفع	xx	
قروض قصيرة الاجل	xx	
جملة المطلوبات المتداولة		(xxx)
صافي رأس المال العامل		xxx
يضاف: الأصول الثابتة		
أراضي	xx	
مباني (صافي)	xx	
آلات ومعدات (صافي)	xx	
جملة الاصول الثابتة		xxx
جملة استخدامات الاموال		xxx
مطلوبات طويلة الأجل		
قروض طويلة الأجل	xx	
سندات طويلة الأجل	xx	
جملة المطلوبات طويلة الأجل		xxx
حقوق المساهمين		
رأس المال من الاسهم العادية	xx	
احتياطيات	xx	
ارباح محتجزة	xx	
جملة حقوق المساهمين		xxx
جملة مصادر الأموال		xxx

أسئلة الفصل العاشر

١- يتنازع تفسير العلاقة بين قائمة الدخل من جهه وقائمة المركز المالي وجهتا نظر تنعكسان على قياس الدخل. اشرح كلاً منهما.

٢- عرف الأصول، وحدد الحدث أو الواقعة التي تستوجب الاعتراف بالأصل في السجلات المحاسبية.

٣- القاعدة الأساسية المتبعة في قياس قيمة الأصل هي أن يتم هذا القياس بسعر التبادل أو التكلفة التاريخية. لكن هناك استثناءات لهذه القاعدة لدى قياس بعض الأصول، أعط أمثلة لتلك الاستثناءات.

٤- عرف التكلفة التاريخية للأصل.

٥- يمكن تصنيف المطلوبات التي تظهر في الميزانية وبشكل عام في خمسة أنواع. اذكرها مع اعطاء مثال لكل نوع.

٦- لكي يعترف بالالتزام الطارئ أو الشرطي لابد من توفر شرطين، ما هما؟

٧- عرف المطلوبات، وما الفرق بينها وبين حقوق الملكية.

٨- أعط أمثلة لبعض العمليات المالية التي تحدث في المنشأة وتؤدي إلى حدوث تغيير في حقوق الملكية.

٩- لكل من مبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ القابلية للمقارنة أهمية خاصة في إعداد الميزانية العمومية. علل هذا الأهمية.

١٠- يتم عرض بنود الميزانية عادة في ضوء بعض المعايير. أعط أمثلة لتلك المعايير.

الفصل الحادي عشر
قياس المركز النقدي

الأهداف: التعريف بطبيعة وأغراض قائمة التدفق النقدي باعتبارها واحدة من أهم القوائم المحاسبية المنشورة مع إيلاء عناية خاصة نحو مشاكل العرض والافصاح.

أولاً: لمحة تاريخية عن نشأة القائمة وتطورها.

ثانياً: أغراض قائمة التدفق النقدي.

ثالثاً: المفاهيم والمداخل المتبعة في إعداد التدفق النقدي.

رابعاً: شروط الافصاح في قائمة التدفق النقدي.

الفصل الحادي عشر
قياس المركز النقدي

أولاً: لمحة تاريخية عن نشأة القائمة وتطورها

إذا ما اعتبرنا قائمة الدخل أداة لقياس نتيجة أعمال المنشأة خلال الفترة المالية، والميزانية العمومية أداة لقياس مركزها المالي في نهاية تلك الفترة، فإن قائمة التدفق النقدي Statement of Cash Flows هي بمثابة الأداة المناسبة لقياس مركزها النقدي.

وبالمقارنة مع القوائم المالية الأخرى، تعتبر قائمة التدفق النقدي حديثة العهد نسبياً. وقد شهدت منذ نشوئها الى الآن تطوراً ملحوظاً سواء من جهة المداخل Approachs المتبعة في إعدادها، أم من حيث صور أو نماذج عرضها Formats أم من حيث قوة القواعد الملزمة بنشرها والصادرة عن المجامع المهنية.

وكانت الشركات العاملة بالولايات المتحدة الأمريكية أول من بادر بعرضها بصفة طوعية وذلك في نهاية الخمسينات، وذلك في صورة جدول تحليلي بسيط تحت مسمى قائمة "**من أين جاءت الأموال وإلى أين ذهبت** Where-Got, Where Gone ، كما كانت تقتصر على المقارنة بين قائمتين متتاليتين للمركز المالي تظهر عناصر الزيادة أو النقص الحادثة في القائمتين على مدار الفترة المحاسبية. لكن المجمع الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA أصدر في عام ١٩٦١ دراسة أوصى فيها بتغير مسمى القائمة لتصبح "**قائمة تحليل التدفقات النقدية والموارد المالية** Cash Flow analysis & Funds Flow Statement ، كما أوصى جميع

الشـــركات المساهمة بإصدارها ونشرها بعد تدقيقها مثلها في ذلك مثل بقية القوائم المالية الأخرى. [١]

وفـــي عام ١٩٦٣ أوصى المجمع نفسه في الرأي رقم (٣) عنه بضرورة الالـــتزام باتـــباع المعايـــير المهنية وذلك سواء في اعدادها، أو في الافصاح عن المعلومـــات التـــي تعرضها. كما أوصى أيضاً بتعديل تسميتها الى "**قائمة مصادر الأمـــوال واستخداماتها**" Statement of Sources and Applications of Funds وبضـــرورة عرضـــها ضمن المعلومات الاضافية أو المكملة الصادرة عن الشركة ولكن دون ان تخضع بالضرورة لمصادقة مدقق الحسابات. [٢]

وقـــد تزايدت أهمية هذه القائمة عندما أصدرت هيئة البورصات الامريكية (SEC) عـــام ١٩٧٠ بـــيانها رقـــم (١١٧) والذي طلبت فيه من جميع الشركات المســـجلة فيها، بضرورة تضمين تقاريرها المالية السنوية المقدمة للبورصة قائمة لموارد الأموال واستخداماتها. ذلك ما حدا بالمجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين لأن يصدر في العام التالي ١٩٧١ الرأي رقم (١٩) الذي أوصى فيه بما يلي: [٣]

١- تغيير مسمى القائمة ليصبح **قائمة التغيرات في المركز المالي** Statement of Changes in Financial Position .

٢- أن تصبح هذه القائمة واحدة من القوائم المالية الاساسية للفترة المحاسبية.

٣- أن تصـــبح مشـــمولة برأي مراقب الحسابات عن القوائم المالية الذي يتضمنه تقريره الصادر عن البيانات المالية للشركة.

---

(١) Mosich A. N and Larsen E. J., "**Intermediate Accounting**" , McGraw Hill Book Company, 1983, P. 934.

(٢) AICPA, **APB Opinion No.3 , The Statement of Sources and Applications of Funds** AICPA, 1963, P. 16.

(٣) AICPA, **APB Opinion No. 19, Reporting Changes in Financial Position**, AICPA, 1981, P. 14 .

٤- أن يتم إعداد القائمة وفق المفهوم الشامل للموارد المالية Financial funds as all resources علـــى أن يترك للشركة الخيار في اعدادها وعرضها إما وفقاً لمدخـــل رأس المـــال العـــامل Working Capital approach أو وفقاً لمدخل التدفق النقدي Cash Flow approach .

وفـــي عـــام ١٩٨٧ صدر عن المجلس الامريكي لمبادئ المحاسبة المالية (FASB) البـــيان رقـــم (٩٥) SFAS, No. 95 الـــذي ألـــزم الشركات المساهمة الامريكية بإصدار (**قائمة التدفق النقدي**) بدلاً من قائمة التغيرات في المركز المالي والتـــي كانـــت مستخدمة حتى ذلك التاريخ. وقد أوصى هذا البيان بأن يتم تصنيف التدفقات النقدية في القائمة الى تدفق نقدي من النشاط التشغيلي Operating Cash Flow وتدفـــق نقـــدي اســـتثماري Investing Cash Flow وتدفق نقدي تمويلي Financing Cash Flow . [٤]

ووفقـــاً للمعـــيار رقم (٧) المعدل الصادر عام ١٩٩٣ عن اللجنة الدولية لمعايـــير المحاســـبة IASC والذي حل محل المعيار السابق الصادر عام ١٩٧٧، تعـــرض القائمة باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية المدققة المشمولة في الـــتقارير السنوية الصادرة عن الشركات المساهمة. وقد أوصى المعيار باعدادها بشـــكل يفصح عن حركة النقدية والنقدية المعادلة مصنفة حسب الانشطة الرئيسية للمنشأة وهي: الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية، ثم الأنشطة التمويلية كما تـــرك للمنشأة أن تختار في إعدادها إما الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة وان كان قد أشار ضمناً إلى أفضلية الطريقة المباشرة والتي تعد عادة وفق النموذج التالي. [٥]

---

(٤) FASB , SFAS, No. 95, Statement of Cashflows, FASB, 1987, P. 34.

(٥) معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، المعيار المحاسبي الدولي رقم (٧)، ص ص (١٣٩-١٦٥)

الشركة (س)

قائمة التدفق النقدي للسنة المنتهية في ١٢/٣١ وفقاً للطريقة المباشرة

بيان	جزئي	كلي
<u>التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية</u>		
النقدية المحصلة من العملاء	××	
النقدية المدفوعة للموردين	(××)	
النقدية المدفوعة للمصروفات	(××)	
صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية		×××
<u>التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية</u>		
نقدية محصلة من بيع أراضي	××	
نقدية محصلة من بيع استثمارات طويلة الأجل	××	
النقدية المدفوعة لشراء الات ومعدات	(××)	
النقدية المدفوعة لشراء استثمارات طويلة الاجل	(××)	
صافي التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية		×××
<u>التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية</u>		
نقدية محصلة من اقتراض طويل الاجل	××	
نقدية محصلة من اصدار اسهم	××	
توزيعات ارباح نقدية	(××)	
صافي التدفق النقدي من الانشطة التمويلية		×××
صافي التدفق النقدي خلال العام		×××
يضاف: رصيد النقدية في بداية العام		×××
رصيد النقدية في نهاية العام		×××

ثانياً: أغراض قائمة التدفق النقدي

وفقاً لما جاء في الرأي رقم (١٩) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تحقق القائمة غرضين رئيسيين هما:

- تلخص الأنشطة التمويلية والاستثمارية للشركة التي تمارسها خلال الفترة المحاسبية، كما توضح قيمة الموارد المالية التي تمكنت من توفيرها من خلال نشاطها التشغيلي خلال تلك الفترة.
- كما توفر معلومات مكملة للافصاح عن التغيرات الحادثة في المركز المالي خلال الفترة المحاسبية، وذلك بشأن مجالات الافصاح التي لم يكن بالامكان توفيرها في قائمتي الدخل والمركز المالي.

ولكن اذا ما أردنا التوسع في عرض المزايا التي توفرها قائمة التدفق النقدي لرجال الأعمال، لوجدنا بأن هذه القائمة على قدر كبير من الأهمية لاستخداماتهم في المجالات التالية على سبيل المثال لا الحصر.

١- التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي والذي يخدم أغراض اعداد الموازنات بأنواعها التشغيلية والرأسمالية.

٢- تقييم ربحية المنشأة، إذ أن الرأي المرجح لدى أغلبية المهنيين ورجال الأعمال هو ان المعلومات التي تعكسها هذه القائمة أكثر مصداقية من تلك التي تعكسها قائمة الدخل. ومن المؤشرات الهامة التي توفرها هذه القائمة **نسبة التدفق النقدي** من عمليات التشغيل الى قيمة الدخل السنوي، فكلما ارتفعت هذه النسبة تزيد مصداقية بيانات قائمة الدخل المعدة على أساس الاستحقاق والعكس بالعكس.

٣- تقييم كل من المرونة المالية للشركة، ودرجة سيولتها أي بعبارة أخرى تقييم مدى مقدرة المنشأة على تغيير أنماط تدفقاتها النقدية وفقاً للظروف غير المتوقعة التي ستواجهها في المستقبل. وكذلك طول الفترة الزمنية اللازمة لتحويل أصولها الى نقدية والتي تعتبر دالة لمقدرة الشركة على خلق النقد من خلال نشاطها التشغيلي وبالتالي مدى تمكنها من الوفاء بالتزاماتها وكذلك توزيع أرباح نقدية على المساهمين.

٤- ولعل من أبرز ما تقدمه القائمة من المعلومات هي التي تتعلق بعمليات التمويل والاستثمار مما يساعد في الحصول على إجابات لتساؤلات مثل:

أ- لماذا قامت الشركة بالاقتراض؟ وما هي المجالات التي استخدمت فيها الأموال المقترضة؟

ب- كيف تمكنت الشركة من توزيع أرباح نقدية على المساهمين وما مدى قدرتها على الاستمرار في توزيع مثل هذه الارباح في المستقبل.

جـ- كيف يتم تمويل التوسعات في المعدات والمباني؟

د- وكيف يتم تمويل الزيادة في رأس المال العامل؟

ثالثاً: المفاهيم والمداخل في المتبعة في إعداد قائمة التدفق النقدي

١- مفهوم مصطلح الأموال

قبل مناقشة وتحليل المداخل او المناهج المتبعة في اعداد القائمة لابد من مناقشة وتحليل مدلول مصطلح الأموال Funds والذي يعتبر بمثابة حجر الزاوية في اعداد قائمة التدفق النقدي. فلأغراض إعداد هذه القائمة تتنازع مصطلح الموارد ثلاثة مفاهيم أساسية هي:

١/١ الأموال بمعنى صافي راس المال العامل Funds as Net Working Capital

يمثل صافي رأس المال العامل للمنشأة في لحظة زمنية معينة الفرق بين مجموع أصولها المتداولة، ومجموع مطلوباتها المتداولة في تلك اللحظة. وعندما ينحصر مفهوم الأموال لصافي رأس المال العامل فقط، يتحدد إطار المعاملات المالية التي تظهر في قائمة التغيرات في المركز المالي بتلك التي يترتب على حدوثها تغير في صافي رأس المال العامل فقط وذلك بغض النظر عن اتجاه هذا التغير سواء بالزيادة أو النقص. أما المعاملات المالية الأخرى التي لا تؤثر على صافي رأس المال العامل مثل شراء أصل ثابت مقابل اصدار أسهم عادية أو

ممتازة فلا تظهرها القائمة بالرغم من أهميتها النسبية بالنسبة للنشاط التمويلي والاستثماري في المنشأة.

٢/١ الأموال بمعنى النقد Funds as Cash

وفق هذا المفهوم يضيق إطار مصطلح الأموال ليقتصر فقط على النقدية Cash وإن كان البعض يرى إمكانية شموله للأصول المعادلة للنقدية Cash Equivalents مثل الأوراق المالية قصيرة الأجل، من هنا فقائمة التدفق النقدي المعدة بموجب هذا المفهوم لا تظهر الا المعاملات التي يترتب عليها تدفق نقدي داخل أو تدفق نقدي خارج يؤثر على رصيد النقدية وعليه فإن كثيراً من العمليات المالية الهامة نسبياً مثل شراء أصل ثابت مقابل ورقة دفع، لا تظهر في القائمة لمجرد أنها لا تؤثر على رصيد النقدية.

٣/١ الأموال بمعنى جميع الموارد المالية Funds as all Resources

حسب هذا المفهوم يتسع اطار القائمة لتشمل جميع العمليات المالية التي تؤثر على المركز المالي للشركة وليس المعاملات التي تؤثر على رأس المال العامل فقط كما ينص المفهوم الأول أو المعاملات التي تؤثر على رصيد النقدية فقط كما ينص المفهوم الثاني. لذا يظهر في القائمة المعدة حسب هذا المفهوم عمليات ما كانت لتظهر حسب أي من المفهومين السابقين مثل: إصدار اسهم عادية أو ممتازة مقابل شراء عقار أو شراء قطعة أرض عن طريق مبادلتها بأصل ثابت آخر . ونظراً لشمولية المعلومات التي ستوفرها القائمة المعدة بموجب هذا المفهوم للأموال، فقد لاقت قبولاً واسعاً من قبل معظم المجامع المهنية في العالم نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، واللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، فقد أوصى المجمع بأنه وان كان للمنشأة الخيار في إعداد القائمة حسب مدخل النقد فإن مفهوم الأموال الذي سترتكز عليه القائمة هو المفهوم الشامل أي الأموال بمعنى جميع الموارد المالية.

كذلك نصت الفقرة رقم (٦) من المعيار الدولي للمحاسبة رقم ٧ الصادر عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة على ما يلي:

"يستخدم مصطلح الأموال في هذا المعيار ليعني النقدية أو النقدية المعادلة أو رأس المال العامل" (٦)

٢- مداخل إعداد القائمة وفقاً لمفهوم الأموال من جميع الموارد المالية

٢/١ مدخل رأس المال العامل Working Capital Approach

تعرض القائمة التي يطلق عليها في هذه الحالة قائمة التغيرات في المركز المالي، نوعين من المعلومات هي:

- معلومات عن مصادر واستخدامات رأس المال العامل.
- معلومات عن مصادر واستخدامات الموارد المالية الأخرى والتي لا تؤثر على صافي رأس المال العامل.

وقبل تشخيص أسباب التغيرات في رأس المال من المفيد أن نحلل آثار العمليات المالية التي تحدث في المنشأة على صافي رأس المال العامل. فمن المعروف أن المنشأة خلال ممارستها لنشاطها تقوم بنوعين من العمليات المالية، فنوع منها يؤثر على صافي رأس المال العامل، في حين لا يؤثر النوع الثاني عليه، كمثال على النوع الأول لشراء قطعة أرض نقداً، إذ يترتب عليها نقص في رصيد أصل متداول هو النقدية، مقابل زيادة في أصل غير متداول هو الاراضي فتكون المحصلة النهائية لهذه العملية نقصاً في صافي رأس المال العامل يعادل الثمن المدفوع في شراء قطعة الأرض. بينما لو تم شراء قطعة الأرض هذه بورقة دفع طويلة الآجل لما كان لها أي أثر على صافي رأس المال العامل لأنها لا تؤثر على أي عنصر من عناصر الأصول المتداولة أو الخصوم المتداولة.

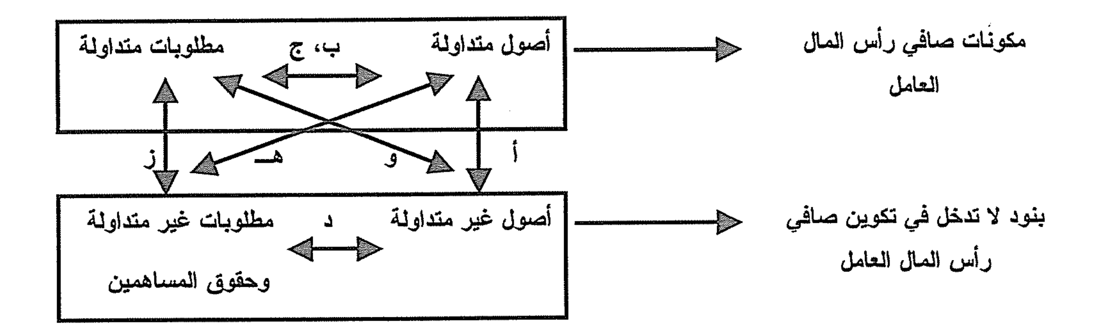
---

(٦) المرجع السابق، صفحة (١٤٤) .

عموماً وبقصد توضيح ما نرمي إليه حول طبيعة العمليات المالية من حيث أثرها على صافي رأس المال العادل دعنا ندرس تلك الآثار من خلال الشكل التالي رقم (١١-١)

شكل (١١-١)

طبيعة العمليات المالية من حيث آثارها على صافي رأس المال العامل



مفاتيح رموز الشكل

أ- مشتريات أرض دفع ثمنها نقداً (زيادة في أصل غير متداول هو الأراضي، ونقص مماثل في أصل متداول هو النقدية لذا فعملية كهذه تمثل استخداما او نقصاً في صافي رأس المال العامل.

أما في حالة بيع قطع أرض نقداً (زيادة في أصل متداول هو النقدية يصاحبها نقص مماثل في أصل غير متداول هو الأراضي) مما يترتب عليها زيادة في صافي رأس المال العامل. لذا تمثل عملية كهذه مصدراً لصافي رأس المال العامل.

ب- شراء بضاعة على الحساب (زيادة في أصل متداول هو البضاعة يصاحبها زيادة مماثلة في مطلوب متداول هو الموردون) مما لا يؤثر على صافي رأس المال العامل مثلها في ذلك مثل بيع بضاعة على الحساب.

جـــ- تحصيل دين من عميل (زيادة في أصل متداول هو النقدية يصاحبها نقص مماثل في أصل آخر هو المدينون) مما لا يؤثر على صافي رأس المال العامل مثلها في ذلك مثل تسديد حساب مورد نقداً.

د- إصــدار أســهم مقــابل الحصول على أرض (زيادة في أصل غير متداول هو الأراضــي، يصاحبها زيادة مماثلة في حقوق المساهمين، مما لا يترك أي اثر علــى صــافي رأس المــال العامل لكن عملية كهذه تعتبر مثلاً لعملية تمويل خاصة وبالتالي يمكن ان تظهر في قائمة التغيرات في المركز المالي كمصدر لصافي رأس المال العامل، او كاستخدام له في الوقت نفسه.

هـ- إطفاء سندات طويلة الأجل عن طريق استدعائها قبل حلول آجلها (نقص في أصــل متداول هو النقدية، يصاحبها نقص مماثل في مطلوب غير متداول هو الســندات) ممــا يؤثر على صافي رأس المال العامل بالنقص فتصنف عملية كهذه ضمن استخدامات صافي رأس المال العامل.

و- شــراء آلة على الحساب (زيادة في أصل غير متداول هو الآلة يصاحبها زيادة مماثلــة فــي مطلوب متداول هو الموردون) مما يؤثر في صافي رأس المال العامل بالنقص فتصنف ضمن استخدامات صافي رأس المال العامل.

ز- الاعلان عن توزيعات أرباح نقدية على المساهمين دون القيام بدفعها (زيادة في مطلوب متداول هو توزيعات أرباح مستحقة، يصاحبها نقص مماثل في عنصر من عناصر حقوق المساهمين هو الأرباح المحتجزة، مما يؤدي إلى نقص في صافي رأس المال العامل لتمثل بذلك استخداماً لرأس المال العامل.

في ضوء التحليل السابق يمكن تشخيص أسباب التغيرات الحادثة في صافي رأس المــال العامل. فطالما ان مصادر رأس المال العامل تتمثل عادة في العمليات المالية التي تؤدي الى زيادته لذا فلا بد أن ترتبط هذه المصادر إما:

١- بعملــيات مالية تؤدي الى زيادة في جملة الأصول المتداولة دون أن يصاحبها زيادة بنفس المقدار في جملة المطلوبات المتداولة.

٢- أو بعملــيات مالــية تــؤدي الى نقص في جملة المطلوبات المتداولة، دون أن يصاحبها نقص بنفس المقدار في جملة الأصول المتداولة.

في حين لابد وأن ترتبط استخدامات صافي رأس المال العامل اما:

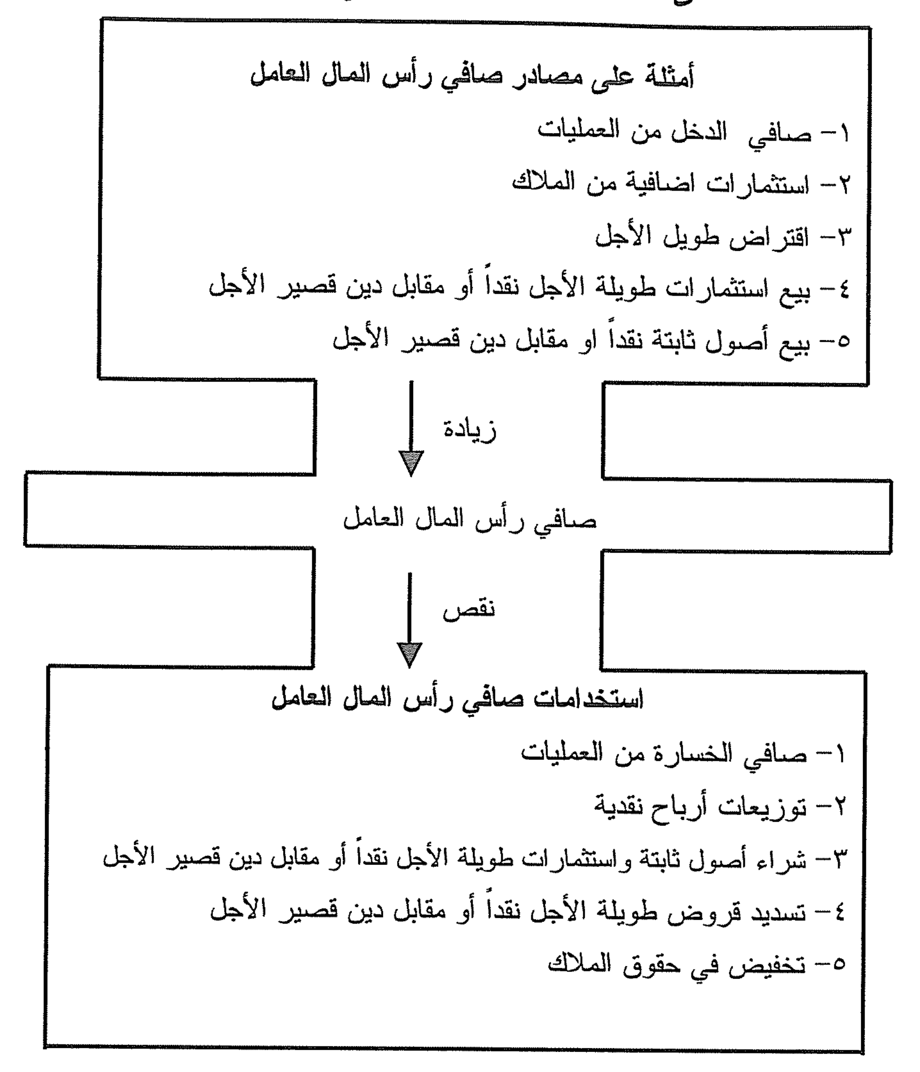
١- بعمليات مالية يترتب عليها نقص في جملة الأصول المتداولة لا يصاحبها نقص بنفس المقدار في جملة المطلوبات المتداولة.

٢- أو بعمليات مالية يترتب عليها زيادة في جملة المطلوبات المتداولة لا يصاحبها زيادة بنفس المقدار في جملة الاصول المتداولة.

بموجب التحليل أعلاه يمكن تمثيل مصادر واستخدامات رأس المال العامل بالشكل التالي رقم (١١-١)

شكل رقم (١١-١)

أمثلة على مصادر واستخدامات صافي رأس المال العامل



مثال على اعداد القائمة وفقا لمدخل رأس المال العامل

مـــا يلـــي الميزانية المقارنة وقائمة الدخل للشركة المتحدة لصناعة المواد الغذائية وذلك للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

جدول رقم (١١-١)

الشركة المتحدة لصناعة المواد الغذائية

قائمة المركز المالي المقارنة كما في ٢٠٠٠/١٢/٣١

	١٩٩٩	٢٠٠٠
موجودات متداولة		
نقدية	٤٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
مدينون (صافي)	٩٥,٠٠٠	١١٥,٠٠٠
مخزون	١٣٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠
مصاريف مدفوعة مقدماً	٢٢,٠٠٠	٣٥,٠٠٠
جملة الأصول المتداولة	٢٩٢,٠٠٠	٣٨٥,٠٠٠
موجودات طويلة الأجل		
أراضي	٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
آلات ومعدات	٢٤٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
يطرح مجمع الاستهلاك	(٩٠,٠٠٠)	(١١٧,٥٠٠)
جملة الموجودات غير المتداولة	٢١٠,٠٠٠	٢٣٢,٥٠٠
جملة الموجودات	٥٠٢,٠٠٠	٦١٧,٥٠٠
مطلوبات متداولة		
أ.د قصيرة الأجل	٥٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠
دائنون	٦٠,٠٠٠	٩٥,٠٠٠
مصاريف مستحقة	٥٢,٠٠٠	٣٢,٥٠٠
جملة المطلوبات المتداولة	١٦٢,٥٠٠	١٩٧,٥٠٠
مطلوبات طويلة الأجل		
أ.د طويلة الأجل	٢٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
سندات طويلة الأجل	١١٠,٠٠٠	٦٥,٠٠٠
جملة المطلوبات طويلة الأجل	١٣٠,٠٠٠	٩٥,٠٠٠

حقوق المساهمين		
رأس المـــال أسهم عادية (٤٣ ألف سهم بقيمة أسمية ٥ دينار للسهم)	١١٠,٠٠٠	٢١٥,٠٠٠
علاوة إصدار اسهم عادية	٣٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
أرباح محتجزة	٧٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
جملة حقوق المساهمين	٢١٠,٠٠٠	٣٢٥,٠٠٠
جملة المطلوبات وحقوق المساهمين	٥٠٢,٠٠٠	٦١٧,٥٠٠

جدول رقم (١١-٢)

الشركة المتحدة لتصنيع المواد الغذائية

قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

البند	المبلغ
المبيعات	٨٠٠,٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٤٨٥,٠٠٠)
مجمل ربح المبيعات	٣١٥,٠٠٠
مصروفات التشغيل بما فيها مصروف الاستهلاك	(٢٧٥,٠٠٠)
صافي الربح قبل بنود استثنائية	٤٠,٠٠٠
مكاسب بيع أراضي	٣٠,٠٠٠
صافي الربح	٧٠,٠٠٠

معلومات إضافية :

أولاً: التغيرات التي حدثت في الموجودات غير المتداولة

أ- أراضي تكلفتها ١٠ آلاف دينار بيعت بمبلغ ٤٠ ألف.

ب- معدات وآلات بمبلغ ٦٠ ألف دينار اشتريت بفاتورة سددت نقداً خلال ١٠ أيام.

جـ- مصروف الاستهلاك السنوي ٢٧,٥٠٠ ألف .

ثانياً: التغيرات التي حدثت في المطلوبات طويلة الأجل

أ- اقتراض إضافي بمبلغ ١٠ الاف مقابل ورقة دفع طويلة الأجل.

ب- سندات قيمتها الأسمية ٤٥ ألف سددت اطفئت بقيمتها الأسمية.

ثالثاً: التغيرات التي حدثت في حقوق المساهمين

أ- توزيعات ارباح تمت في صورة أسهم منحه أعلن عنها في يناير ٢٠٠١ وتطلبت تحويل ٥٠ ألف دينار من الأرباح المحتجزة الى رأس المال من اسهم عادية.

ب- كما أعلنت الشركة أيضا عن توزيعات نقدية بمبلغ ٤٠ألف

جـ- تم اصدار ١١ ألف سهم (القيمة الاسمية للسهم ٥ دنانير) وقد بلغت قيمتها الاجمالية بما فيها علاوة الاصدار ٨٥ ألف دينار.

خطوات إعداد القائمة:

تعـد القائمة وفقاً لمدخل رأس المال العامل وذلك من خلال ثلاث خطوات رئيسية هي كما يلي:

١- تحديد التغير الحادث في صافي رأس المال العامل.

٢- اعـداد ورقة التسوية لتحليل التغير الحادث في البنود غير المتداولة (الأصول والمطلوبات طويلة الاجل)

٣- تصوير قائمة التغيرات في المركز المالي.

١- تحديد التغيرات الحادثة في صافي رأس المال العامل

تحدد هذه التغيرات من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١١-٣)
الشركة المتحدة لتصنيع المواد الغذائية
جدول التغيرات في صافي رأس المال العامل

موجودات متداولة	١٩٩٩	٢٠٠٠	الأثر على صافي رأس المال العامل بالزيادة أو (النقص)
نقدية	٤٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)
مدينون	٩٥,٠٠٠	١١٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
مخزون	١٣٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
مصاريف مدفوعة مقدماً	٢٢,٠٠٠	٣٥,٠٠٠	١٣,٠٠٠
جملة الموجودات المتداولة	٢٩٢,٠٠٠	٣٨٥,٠٠٠	٩٣,٠٠٠
مطلوبات متداولة			
أوراق الدفع	٥٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)
دائنون	٦٠,٠٠٠	٩٥,٠٠٠	(٣٥,٠٠٠)
مصاريف مستحقة	٥٢,٠٠٠	٣٢,٥٠٠	١٩,٥٠٠
جملة المطلوبات المتداولة	١٦٢,٠٠٠	١٩٧,٥٠٠	(٣٥,٥٠٠)
التغير في صافي رأس المال العامل	١٣٠,٠٠٠	١٨٧,٠٠٠	٥٧,٥٠٠

من الجدول اعلاه يتضح بأن صافي رأس المال العامل للشركة قد زاد خلال الفترة المالية المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٠ بمبلغ ٥٧,٥٠٠ دينار، مما يعني أن الموارد المالية لرأس المال العامل قد زادت عن الموارد المالية المستخدمة فيه بنفس المقدار لكن بقصد استكمال الصورة عن التغيرات الحادثة في المركز المالي يتطلب الأمر تحليل التغيرات التي حدثت في البنود غير المتداولة للشركة أيضا ويتم ذلك عن طريق اعداد ما يعرف بورقة التسوية Working Paper .

ويمكن تحقيق ما سبق باستخدام المعادلة التالية

صافي الربح المحاسبي +
[* صافي الخسارة الرأسمالية
* مصروف الاستهلاك
* اطفاء الاصول غير الملموسة
* إطفاء خصم إصدار السندات
* المصروف المؤجل لضرائب الدخل
* الخسارة المحققة من بيع الاستثمارات]
–
[* صافي المكاسب الرأسمالية
* إطفاء خصم السندات المشتراة
* إطفاء علاوة إصدارات السندات
* ايراد الاستثمارات المحققة بموجب المحاسبة عنها بطريقة الملكية]
= صافي رأس المال العامل من العمليات

٢- إعداد ورقة التسوية

تعتبر هذه الورقة وسيلة يتم من خلالها تحليل التغير الحادث في البنود غير المتداولة وذلك بقصد التعرف على أسباب الزيادة التي حدثت في صافي رأس المال العامل والموضحة في الجدول السابق ومقدارها ٥٧,٥٠٠ . ذلك على اعتبار ان التغيرات الحادثة في البنود غير المتداولة تمثل في حقيقة الأمر مصادر واستخدامات رأس المال العامل.

ولعل من أهم الأمور الواجب مراعاتها لدى إعداد ورقة التسوية والموضحة في الجدول رقم (١١-٤) هو تسوية رقم صافي الربح المحاسبي الوارد في قائمة الدخل للوصول الى مصادر رأس المال العامل من العمليات ويتطلب هذا الأمر مراعاة امرين هامين هما.

١- تنقية رقم صافي الربح المحاسبي من المكاسب أو الخسائر غير التشغيلية (أي المكاسب والخسائر الرأسمالية)

٢- تسوية رقم صافي الربح المحاسبي عن طريق إضافة أو طرح البنود التي لا يترتب عليها تغير في صافي رأس المال العامل.

ونتمثل الخطوة الأولى في إعداد ورقة التسوية بإعداد ما يعرف بقيود التسوية على النحو التالي:

قيود التسوية اللازمة لاعداد ورقة العمل

١- التغير الحادث في الأرباح المحتجزة عن طريق إضافة صافي أرباح العام الجاري

٧٠,٠٠٠ من حـ/ الموارد المالية من العمليات

٧٠,٠٠٠ إلى حـ/ الارباح المحتجزة

٢- التغير الحادث في مجمع الاستهلاك

٢٧٥٠٠ من حـ/ الموارد المالية

٢٧٥٠٠ إلى حـ/ مجمع استهلاك الآلات

٣- التغير الحادث في الأراضي بسبب بيع قطعة منها تكلفتها ١٠ آلاف بمبلغ ٤٠ ألف

٤٠,٠٠٠ حـ/ الموارد المالية من بيع الأراضي

١٠,٠٠٠ حـ/ الأراضي

٣٠,٠٠٠ حـ/ الموارد المالية من العمليات (مكاسب بيع أراضي)

٤- التغير الحادث في أسهم رأس المال

٨٥٠٠٠ حـ/ الموارد المالية من بيع الأسهم

٥٥٠٠٠ حـ/ رأس المال من بيع الأسهم

٣٠,٠٠٠ حـ/ علاوة اصدار أسهم عادية

٥- اقتراض مبلغ ١٠ آلاف بورقة دفع طويلة الأجل

١٠,٠٠٠ حـ/ الموارد المالية من القروض طويلة الأجل

١٠,٠٠٠ حـ/ أ. د طويلة الأجل

٦- شراء آلات مبلغ ٦٠ ألف نقداً

٦٠,٠٠٠ من حـ/ الآلات

٦٠,٠٠٠ إلى حـ/ استخدامات موارد مالية لشراء آلات

٧- اطفاء السندات طويلة الأجل بقيمتها الأسمية ٤٥ ألف

٤٥,٠٠٠ حـ/ سندات طويلة الأجل

٤٥,٠٠٠ حـ/ استخدامات موارد مالية إطفاء سندات طويلة الأجل

٨- توزيعات أرباح نقدية بمبلغ ٤٠ ألف

٤٠,٠٠٠ حـ/ الأرباح المحتجزة

٤٠,٠٠٠ حـ/ استخدامات موارد مالية في توزيعات أرباح نقدية

٩- توزيعات أرباح في صورة أسهم منحة ٥٠ ألف

٥٠,٠٠٠ حـ/ الأرباح المحتجزة

٥٠,٠٠٠ حـ/ رأس المال اسهم عادية

١٠- اقفال صافي الزيادة من رأس المال العامل

٥٧,٥٠٠ حـ/ ملخص رأس المال العامل

٥٧,٥٠٠ حـ/ الزيادة في رأس المال العامل

وتنعكس قيود التسوية السابقة على ورقة العمل التي تتخذ شكل قائمة التسوية الموضحة في الجدول التالي رقم (١١-٤)

جدول رقم (١١-٤)

الشركة المتحدة لصناعة المواد الغذائية

قائمة التسوية لاعداد قائمة التغيرات في المركز المالي

بيان	٩٩/١٢/٣١	تحليل العمليات		٢٠٠٠/١٢/٣١
		مدين	دائن	
الأرصدة المدينة				
راس المال العامل	١٣٠,٠٠٠	(١٠) ٥٧,٥٠٠		١٨٧,٥٠٠
أراضي	٦٠,٠٠٠		(٣) ١٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
آلات ومعدات	٢٤٠,٠٠٠	(٦) ٦٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠
المجموع	٤٣٠,٠٠٠			٥٣٧,٥٠٠
الأرصدة الدائنة				
مجموع الاستهلاك	٩٠,٠٠٠		(٢) ٢٧,٥٠٠	١١٧,٥٠٠
أ.د طويلة الأجل	٢٠,٠٠٠		(٥) ١٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠
سندات طويلة الأجل	١١٠,٠٠٠	(٧) ٤٥,٠٠٠		٦٥,٠٠٠
رأس المـال من الأسهم	١١٠,٠٠٠		(٤) ٥٥	٢١٥,٠٠٠
العادية			(٩) ٥٠	
علاوة الاصدار	٣٠,٠٠٠		(٤) ٣٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
أرباح محتجزة	٧٠,٠٠٠	(٥،٤) ٩٠,٠٠٠	(١) ٧٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
المجموع	٤٣٠,٠٠٠	٢٥٢,٥٠٠	٢٥٢,٥٠٠	٥٣٧,٥٠٠

الموارد المالية

	مدين	دائن
صافي الربح	(١) ٧٠,٠٠٠	
مصروف الاستهلاك	(٢) ٢٧,٥٠٠	
ثمن بيع أراضي	(٣) ٤٠,٠٠٠	(٣) ٣٠,٠٠٠
اصدار الاسهم	(٤) ٨٥,٠٠٠	
اقتراض طويل الأجل	(٥) ١٠,٠٠٠	

استخدامات الموارد المالية

	مدين	دائن
شراء آلات		(٦) ٦٠,٠٠٠
اطفاء السندات طويلة الأجل		(٧) ٤٥,٠٠٠
توزيعات أرباح النقدية		(٨) ٤٠,٠٠٠
زيادة رأس المال العامل		(١٠) ٥٧,٥٠٠
	٢٣٢,٥٠٠	٢٣٢,٥٠٠

تفسير العمليات التي اظهرتها ورقة التسوية

١- صافي الربح ٧٠ ألف (ويشمل ٣٠ ألف مكاسب غير عادية تحققت من بيع أراضي) وقد خفض رقم صافي الربح بهذا المبلغ مقابل إظهار صفقة البيع بكاملها من موارد الأموال من مصادر اخرى.

٢- مصروف الاستهلاك وهو ٢٧,٥ ألف أضيف الى صافي الربح للوصول الى رأس المال العامل من العمليات وذلك على أساس انه أي الاستهلاك عبء لا يترتب عليه أي أثر على رأس المال العامل.

٣- بعد تخفيض صافي الربح من العمليات بمكاسب بيع الاراضي وهو ٣٠ ألف باعتباره بنداً غير عادي، تم إظهار ثمن بيع الأراضي بالكامل وهو ٤٠ ألف تحت باب المصادر الأخرى لرأس المال العامل.

٤- تم تصنيف ثمن بيع الأسهم وهو ٨٥ ألف ضمن المصادر الأخرى لرأس المال العامل.

٥- كما صنف ضمن المصادر الأخرى لرأس المال العامل مبلغ القرض طويل الأجل وهو ١٠ آلاف.

٦- صنف ثمن شراء الآلات وهو ٦٠ ألف ضمن استخدامات رأس المال العامل

٧- كما صنف المبلغ المدفوع في إطفاء السندات الطويلة الأجل وهو ٤٥ ألف ضمن استخدامات رأس المال العامل.

٨- اعتبرت التوزيعات النقدية للأرباح وهي ٤٠ ألف بمثابة استخدام لرأس المال العامل. أما توزيعات الأرباح التي تمت في صورة أسهم منحة ومقدارها ٥٠ ألف فلم يكن لها أثر على رأس المال العامل وذلك على أساس أن آثارها ستقتصر فقط على تغيير يحدث في عناصر حقوق المساهمين وذلك في صورة زيادة في رأس المال من الأسهم العادية مقابل نقص مماثل في الأرباح المحتجزة. وبذلك فإن القيمة الاجمالية لحقوق المساهمين لا تتأثر.

٩- تم احتساب صافي الزيادة في رأس المال العامل وهو ٥٧,٥٠٠ دينار كمتمم حسابي.

٣- تصوير قائمة التغيرات في المركز المالي من واقع ورقة التسوية

من واقع ورقة العمل السابقة تعد قائمة التغيرات في المركز المالي على النحو التالي:

جدول رقم (١١-٥)
الشركة المتحدة لتصنيع الموارد الغذائية
قائمة التغيرات في المركز المالي للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

البيان		
مصادر صافي رأس المال العامل		
من العمليات		
صافي الربح	٧٠,٠٠٠	
يضاف: مصروفات لا تؤثر على صافي رأس المال العامل		
مصروف الاستهلاك	٢٧,٥٠٠ +	
يطرح مكاسب بيع أراضي	(٣٠,٠٠٠)	
		٦٧,٥٠٠
مصادر أخرى		
ثمن بيع أراضي	٤٠,٠٠٠	
ثمن إصدار أسهم	٨٥,٠٠٠	

البيان		
قرض طويل الأجل	١٠,٠٠٠	
		١٣٥,٠٠٠
جملة مصادر صافي رأس المال العامل		٢٠٢,٥٠٠
استخدامات صافي رأس المال العامل		
شراء آلات	٦٠,٠٠٠	
إطفاء سندات	٤٥,٠٠٠	
توزيعات أرباح نقدية	٤٠,٠٠٠	
جملة إستخدامات رأس المال العامل		١٤٥,٠٠٠
صافي الزيادة في صافي رأس المال العامل		٥٧,٥٠٠

ومما تجدر ملاحظته هنا هو أن إعداد القائمة بموجب مدخل رأس المال العامل، يتطلب اعتبار جدول التغيرات في صافي رأس المال العامل والذي سبق اعداده. جزءاً لا يتجزأ من القائمة الأساسية للتغيرات في المركز المالي والموضحة أعلاه، وبالتالي يتوجب نشره مرفقا بها . لكن في بعض الأحوال يمكن دمجهما معاً لإعداد ما يعرف بنموذج القائمة المتوازنة Balanced Statement والتي تتخذ الشكل الموضح أدناه.

جدول رقم (١١-٦)
الشركة المتحدة لتصنيع المواد الغذائية
القائمة المتوازنة للتغيرات في المركز المالي
للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

البيان		
مصادر صافي رأس المال العامل من العمليات		
من العمليات:		
صافي الربح قبل		٧٠,٠٠٠
يضاف مصروف الاستهلاك		٢٧,٥٠٠+
يطرح مكاسب بيع الأراضي		(٣٠,٠٠٠)
		٦٧,٥٠٠
نقص رصيد النقدية	٢٠,٠٠٠	

زيادة رصيد أوراق الدفع	٢٠,٠٠٠	
زيادة رصيد الدائنين	٣٥,٠٠٠	
		٧٥,٠٠٠
مصادر أخرى		
ثمن بيع أراضي	٤٠,٠٠٠	
ثمن اصدار اسهم	٨٥,٠٠٠	
قروض طويلة الأجل	١٠,٠٠٠	
		١٣٥,٠٠٠
جملة مصادر رأس المال العامل		٢٧٧,٥٠٠
استخدامات رأس المال العامل في العمليات		
زيادة في رصيد المدينين	٢٠,٠٠٠	
زيادة في المخزون	٨٠,٠٠٠	
زيادة مصروفات مدفوعة مقدماً	١٣,٠٠٠	
نقص المصاريف المستحقة	١٩,٥٠٠	
		١٣٢,٥٠٠
استخدامات أخرى		
شراء آلات	٦٠,٠٠٠	
إطفاء سندات	٤٥,٠٠٠	
توزيع أرباح نقدية	٤٠,٠٠٠	
		١٤٥,٠٠٠
جملة استخدامات رأس المال العامل		٢٧٧,٥٠٠

٢/٢ المدخل النقدي

نذكـــر مرة أخرى هنا بأن المدخل النقدي Cash Approach لاعداد القائمة يـــتفق مـــع مدخل رأس المال العامل لإعدادها في أن كلاً منهما يقوم على مفهوم الأمـــوال بمدلولها الشامل أي (الأموال بمعنى الموارد المالية من جميع المصادر) لكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في قيمة الموارد الموفرة من العمليات Sources

Provided by Operations التـــي تظهرها القائمة. فلدى اتباع المدخل النقدي يعاد تســـوية نتيجة الأعمال من الانشطة العادية (صافي الربح المحاسبي بموجب أساس الاستحقاق) بحيث تعكس التدفق النقدي الداخل والتدفق النقدي الخارج من الانشطة العادية، في حين كان يتم تسوية هذه النتيجة حسب مدخل رأس المال العامل لتعكس موارد ومصادر رأس المال العامل.

ويجمـــع معظـــم المهنين ومستخدمو القوائم المالية على أن قائمة التغيرات المعـــدة بموجب الدخل النقدي تفوق في أهميتها القائمة المعدة بموجب مدخل رأس المـــال العامل خصوصاً في مجال اتخاذ القرارات المالية قصيرة الأجل مثل: إعداد الموازنـــات النقدية والتنبؤ بالاحتياجات النقدية سيما في ظل الارتفاع الواضح في مستويات أسعار الفائدة من جهة ومعدلات التضخم من جهة أخرى. وكما هو الحال بالنسبة للقائمة المعدة بموجب مدخل رأس المال العامل، فإن القائمة المعدة بموجب المدخل النقدي تعرض معلوماتها في بابين رئيسيين هما:

- مصـــادر واســـتخدامات النقد، موضحة النقد الوارد من العمليات والمستخدم فيها وذلك بعد تنقيته من البنود غير العادية.
- المصـــادر والاستخدامات الأخرى والتي لا تؤثر على النقد مثل: اصدار سندات مقـــابل أصـــول ثابـــتة، أو تحويل أسهم ممتازة أو سندات الى أسهم عادية، أو استبدال استثمارات مؤقتة باسهم خزينة.. الخ

لكـــن الـــرأي رقم (١٩) APB, No. (19) الصادر عن المجمع الامريكي للمحاســـبين القانونيـــن قد استبعد بشكل خاص من نطاق المعلومات التي تظهرها قائمة التغيرات المعدة بموجب المدخل النقدي كلاً من الاعلان عن توزيعات أرباح (وليس دفعها) أو تقييد جزء من الأرباح المحتجزة.

ولعل من أهم المشاكل التي تنشأ لدى اتباع المدخل النقدي هي تلك المتعلقة بتعديل صافي الربح المحاسبي والمعد وفقاً لأساس الاستحقاق ليعكس التدفق النقدي الناتج من العمليات. إذ أن هذا الهدف لا يتحقق بمجرد إضافة أو طرح قيمة رقم أو

رقمين (مصروف الاستهلاك مثلا) الى أو من رقم صافي الربح كما هو متبع لدى اعـداد القائمـة بموجب مدخل رأس المال العامل بل يتطلب الأمر اجراءات أكثر تعقيداً وشمولاً تتبلور في تحديد التدفق النقدي الداخل أو الخارج الذي نتج عن كل بند من بنود قائمة الدخل المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.

وبقصـد تعديل رقم صافي الربح المحاسبي المحدد وفقاً لاساس الاستحقاق ليـتلاءم مع أغراض الدخل النقدي لاعداد قائمة التغيرات في المركز المالي يمكن اتباع واحد من أسلوبين هما:

١- **أسـلوب مباشـر** يتطلـب تعديـل كـل بند من بنود قائمة الدخل (الايرادات والمصروفات) وفقاً للاساس النقدي بدلاً من أساس الاستحقاق.

٢- أو **أسـلوب غـير مباشـر** يبدأ بتعديل رقم صافي الربح المحاسبي المعد وفقا لأساس الاستحقاق ضمن قائمة الدخل وذلك عن طريق اضافة أو طرح البنود التـي لا يترتـب علـيها تدفق نقدي مثل: مصرف الاستهلاك أو الاطفاء مع مـراعاة تنقـية هـذا الرقم ايضا من المكاسب أو الخسائر الرأسمالية أو غير العاديـة يتبع ذلك اظهار اثر التغير الحادث في بنود رأس المال العامل أي بنود الموجودات والمطلوبات المتداولة وذلك وفقا للقاعدة العامة التالية :

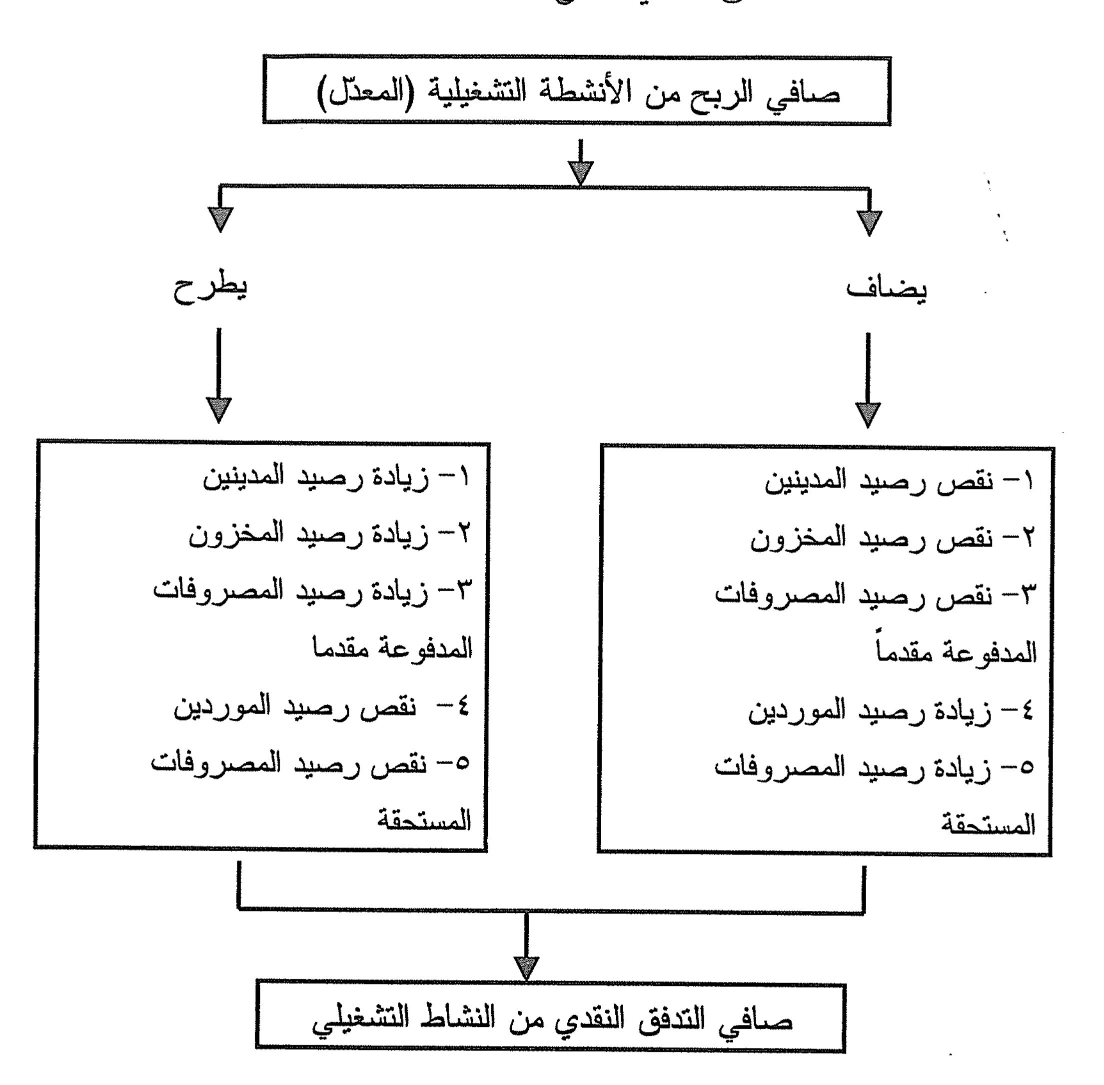
أ- جمـيع مـا يحدث من زيادة في أرصدة الموجودات المتداولة (ما عدا النقدية) يـؤدي الى نقص في رصيد النقدية (استخدامات للنقد) في حين تؤدي جميع ما يحـدث مـن نقـص فـي أرصدة تلك الموجودات الى زيادة في رصيد النقد (مصادر النقد)

ب- جميع ما يحدث من زيادة في ارصدة المطلوبات المتداولة يؤدي الى زيادة في رصـيد النقدية (مصادر النقد) في حين يؤدي أي نقص يحدث في أرصدة تلك المطلوبات الى نقص النقدية (استخدامات للنقد)

عمومـاً يمكـن لـدى اتـباع الاسلوب غير المباشر الاسترشاد بالنموذج المبسّط والموضح في الشكل (١١-٣) التالي:

شكل رقم (١١-٣)

التدفق النقدي الناتج من عمليات التشغيل



وتجـدر الاشارة هنا الى ان الخلاف بين الاسلوبين المباشر وغير المباشر ينحصـر فقط في تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي في حين يتماثلان في تحديد الـتدفق الـنقدي مـن كل من عمليات الاستثمار وعمليات التمويل. ويمكن تطبيق

الاسلوب غير المباشر في تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي على حالة الشركة المتحدة لتصنيع المواد الغذائية على النحو التالي:

جدول رقم (١١-٧)

الشركة المتحدة لتصنيع المواد الغذائية

قائمة التدفق النقدي بالاسلوب غير المباشر

للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

البيان		
صافي الربح على أساس الاستحقاق		٧٠,٠٠٠
يضاف: مصروف الاستهلاك		٢٧,٥٠٠
يطرح مكاسب بيع أراضي		(٣٠,٠٠٠)
التدفق النقدي من النشاط التشغيلي قبل التغير في بنود رأس العامل		٦٧,٥٠٠
يضاف: (نقص الأصول المتداولة، وزيادة المطلوبات المتداولة)		
زيادة رصيد أوراق الدفع	٢٠,٠٠٠	
زيادة رصيد الدائنين	٣٥,٠٠٠	
		٥٥,٠٠٠
يطرح: (زيادة الأصول المتداولة، ونقص المطلوبات المتداولة)		١٢٢٥٠٠
زيادة رصيد المدينين	٢٠,٠٠٠	
زيادة رصيد المخزن	٨٠,٠٠٠	
زيادة المصروفات المدفوعة مقدما	١٣,٠٠٠	
نقص المصاريف المستحقة	١٩٥٠٠	
		١٣٢,٥٠٠
صافي التدفق النقدي النشاط التشغيلي		(١٠,٠٠٠)

أما الاسلوب المباشر فيتطلب تحديد التدفق النقدي المرتبط ببنود القائمة الدخل أي بتحديد المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تترتب على عمليات التشغيل وذلك بقصد تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي على النحو التالي:

١- المقبوضات او المتحصلات النقدية من العملاء (المدينين) وتحدد من خلال المعادلة التالية:

المقبوضات النقدية من العملاء = صافي المبيعات

\+ النقص في رصيد المدينين

أو - الزيادة في رصيد المدينين

٢- المدفوعات النقدية للموردين وتحدد من خلال المعادلة التالية:

المدفوعات النقدية للموردين = صافي المشتريات

\+ الزيادة في رصيد الدائنين

أو - النقص في رصيد الدائنين

اما في حالة عدم توفر بيان بقيمة المشتريات في قائمة الدخل فيتم التعويض عنها في المعادلة اعلاه بدلالة تكلفة البضاعة المباعة لتصبح على النحو التالي:

المدفوعات النقدية للموردين = تكلفة البضاعة المباعة

\+ الزيادة في رصيد المخزون

أو - النقص في رصيد المخزون

\+ النقص في رصيد الدائنين

أو - الزيادة في رصيد الدائنين

٣- المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل وتحدد من خلال المعادلة التالية وذلك بعد استبعاد الأعباء التي تتضمنها مصروفات التشغيل في حين لا يترتب عليها انفاق نقدي كمصروف الاستهلاك ومصروف الاطفاء وأي تغير يحدث في

أرصدة مخصصات الأصول المتداولة.. الخ وتحدد هذه المدفوعات على النحو التالي:

المدفوعات النقدية عن مصروفات التشغيل = مصروفات التشغيل النقدية

+ الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدما

+ النقص في المصروفات المستحقة

أو – النقص في المصروفات المدفوعة مقدما

– الزيادة في المصروفات المستحقة

٤– المدفوعات النقدية لمصروف الفوائد وتحدد من خلال المعادلة التالية:

المدفوعات النقدية لمصروف الفوائد = مصروف الفوائد

+ النقص في رصيد الفوائد المدينة المستحقة

أو – الزيادة في رصيد الفوائد المدينة المستحقة

٥– المدفوعات النقدية لمصروف الضريبة وتحدد من خلال المعادلة التالية:

المدفوعات النقدية لضريبة الدخل = مصروف الضريبة عن ارباح العام الجاري

+ النقص في رصيد مخصص ضريبة الدخل

أو – الزيادة في رصيد مخصص ضريبة الدخل

من خلال ما تقدم يمكن تمثيل النموذج المستخدم في تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي بالاسلوب المباشر كما يلي:

نموذج تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي بالأسلوب المباشر

		البند	المبلغ		
		صافي المبيعات	××	←	مصدر
	+	النقص في رصيد المدينين	××	←	مصدر
أو	–	الزيادة في رصيد المدينين	(××)	←	استخدام
	–	تكلفة البضاعة المباعة	(××)	←	استخدام
	+	النقص في رصيد المخزون	××	←	مصدر
أو	–	الزيادة في رصيد المخزون	(××)	←	استخدام
	+	الزيادة في رصيد الدائنين	××	←	مصدر
أو	–	النقص في رصيد الدائنين	(××)	←	استخدام
	–	مصروفات التشغيل النقدية	(××)	←	استخدام
	+	النقص في المصروفات المدفوعة مقدما	××	←	مصدر
أو	–	الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدما	(××)	←	استخدام
	+	الزيادة في المصروفات المستحقة	××	←	مصدر
أو	–	النقص في المصروفات المستحقة	(××)	←	استخدام
	–	مصروف الفوائد المدينة	(××)	←	استخدام
	+	الزيادة في رصيد الفوائد المستحقة	××	←	مصدر
أو	–	النقص في رصيد الفوائد المستحقة	(××)	←	استخدام
	–	مصروف ضريبة الدخل	(××)	←	استخدام
	+	الزيادة في رصيد مخصص الضريبة	××	←	مصدر
أو	–	النقص في رصيد مخصص الضريبة	(××)	←	استخدام
		المجموع (صافي التدفق النقدي التشغيلي)	×××		

وهكذا تعد قائمة التدفق النقدي للشركة المتحدة وفقا للنموذج اعلاه على النحو التالي:

جدول رقم (١١-٨)

الشركة المتحدة لتصنيع المواد الغذائية

قائمة التدفق النقدي للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ (بالأسلوب المباشر)

البيان	بالآلاف	
التدفق النقدي من النشاط التشغيلي		
النقد المقبوض من العملاء	٧٨٠	
النقد المدفوع الى الموردين	(٥١٠)	
النقد المدفوع عن المصروفات	(٢٨٠)	
صافي التدفق النقدي من عمليات التشغيل		(١٠)
التدفق النقدي من النشاط الاستثماري		
النقد المحصل من بيع اراضي	٤٠	
النقد المدفوع لشراء الات ومعدات	(٦٠)	
صافي التدفق النقدي من عمليات الاستثمار		(٢٠)
التدفق النقدي من النشاط التمويلي		
النقد المحصل من اصدار اسهم	٨٥	
النقد المحصل من قرض طويل الاجل	١٠	
النقد المدفوع في اطفاء سندات طويلة الاجل	(٤٥)	
النقد المدفوع في توزيعات الارباح النقدية	(٤٠)	
صافي التدفق النقدي من عمليات التمويل		١٠
صافي التدفق النقدي خلال العام		(٢٠)
يضاف رصيد النقد في ٢٠٠٠/١/١		٤٥
رصيد النقد في ٢٠٠٠/١٢/٣١		٢٥

لاحظ من القائمة أعلاه بأن النقص في النقدية خلال العام وهو ٢٠ ألف يمثل في حقيقة الأمر الفرق بين رصيد النقدية الظاهر في الميزانيتين المقارنتين للشركة (٣٥ - ١٥) لكن الفائدة الحقيقة لقائمة التدفق النقدي تتلخص في تشخيص أسباب هذا التغير الحادث في رصيد النقدية مما يوفر معلومات قيمة لمستخدمي القوائم المالية.

رابعاً: شروط الافصاح في قائمة التغيرات في المركز المالي

لم تلزم المجامع المهنية الشركات باتباع نموذج معين لعرض المعلومات في قائمة التغيرات في المركز المالي، بل تركت لادارة الشركة الخيار في اتباع اما النموذج المتوازن للقائمة والذي يوازن بين مصادر الأموال واستخداماتها، أو اتباع النموذج غير المتوازن والذي يركز على إظهار الفرق بين جملة مصادر الأموال، وجملة استخداماتها في رقم محدد يمثل صافي التغير الحادث في صافي رأس المال العامل، أو صافي التغير الحادث في رصيد النقدية.

لكن المعيار الدولي رقم (٧) (IAS No. 7) والصادر عن اللجنة الدولة لمعايير المحاسبة اشترط ما يلي: [٧]

- يجب أن تعرض القائمة مصادر واستخدامات الأموال من العمليات منفصلة عن المصادر والاستخدامات الأخرى.
- يجب ان تدرج في القائمة بصورة مستقلة العناصر غير العادية التي لا تعتبر ضمن النشاطات العادية.
- يجب على المنشأة أن تعرض أكثر النماذج وضوحاً وذلك في ضوء مقتضيات الظروف والأحوال وبما يحقق أفضل عرض للتغيرات الحادثة في المركز المالي.

أما الرأي رقم ١٩ (APB No. 19) والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فينص على ضرورة اعداد قائمة التغيرات في المركز المالي بشكل ملائم بحيث يوفر ايضاحات ملائمة عن مجمل عمليات التمويل والاستثمار التي نفذتها الشركة خلال الفترة المالية. كما

(٧) معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (٧)**، ص ص (١٣٩-١٦٨).

نــص أيضا على ضرورة الالتزام بما يلي بشأن الافصاح عن المعلومات الواردة في القائمة : (٨)

- يجب اتباع مفهوم النقد بمعنى كافة الموارد المالية في الافصاح عن التغيرات في المركز المالي.
- يجــب ان تفصح القائمة بصورة منفصلة الزيادة أو النقص الحادث في أي من صــافي رأس المــال العامل أو النقدية الناتجة من عمليات التشغيل كما يفضل التفرقة أيضا بين نتائج عمليات التشغيل العادية وغير العادية.
- يجــب أن تبدأ القائمة بعرض قيمة صافي الدخل أو الخسارة من العمليات غير العاديــة، ثم يضاف اليها أو يطرح منه، العناصر التي لا تستخدم أو ينتج عنها رأسمال عامل.
- يجــب إعــداد جدول بالتغيرات في رأس المال العامل، كما يجب ان يرفق هذا الجدول بالقائمة، أو يعد كجزء منها.
- يجــب الافصــــاح كل على حدة من عمليات التمويل والاستثمار الهامة وتحاشي اجراء المقاصة بين مصادر الأموال واستخداماتها التي تتم في مجالاتٍ متشابهة يعنـــي ذلك مثلاً ضرورة عرض ثمن بيع أصل ثابت تحت موارد الأموال، ليتم فـــي الوقت نفسه عرض ثمن شراء أصل ثابت من نفس النوع تحت استخدامات الأموال دون إجراء أية مقاصة بينهما .

٥- حالة تطبيقية على إعداد التدفق النقدي

ما يلي الميزانية المقارنة وقائمة الدخل لشركة الاتحاد شركة مساهمة أردنية عامة والمستخرجة من تقريرها السنوي المعد عن نشاطها خلال عام ٢٠٠٠

(٨) AICPA , **APB No. (19)** , op.cit, p. 14 .

جدول رقم (١١-٩)
شركة الاتحاد
الميزانية العمومية للسنتين ١٩٩٩ ، ٢٠٠٠

الموجودات	١٩٩٩/١٢/٣١	٢٠٠٠/١٢/٣١
الموجودات المتداولة		
نقدية	٣٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
مدينون (صافي)	٨٥,٠٠٠	١٠٥,٠٠٠
مخزون	١٢٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً	١٢,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
مجموع الموجودات المتداولة	٢٥٢,٠٠٠	٣٤٥,٠٠٠
موجودات ثابتة		
أراضي	٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
معدات وآلات	٣٨٠,٠٠٠	٤٧٠,٠٠٠
الاستهلاك المتراكم	(١٢٥,٠٠٠)	(١٩٢,٥٠٠)
مجموع الموجودات الثابتة	٤٥٥,٠٠٠	٥٧٧,٥٠٠
مجموع الموجودات	٧٠٧,٠٠٠	٩٢٢,٥٠٠
المطلوبات وحقوق المساهمين		
المطلوبات المتداولة		
دائنون	٤٠,٠٠٠	٢٢,٥٠٠
مخصص ضريبة الدخل (ضرائب مستحقة)	٢,٠٠٠	-
مجموع المطلوبات المتداولة	٤٢,٠٠٠	٢٢,٥٠٠
المطلوبات طويلة الأجل		
أوراق دفع مصرفية طويلة الأجل	٩٠,٠٠٠	١٤٥,٠٠٠
قروض طويلة الأجل بأوراق دفع	٢٠,٠٠٠	١٧٠,٠٠٠
قروض سندات يستحق في ٦/٣٠	١٨٥,٠٠٠	١١٠,٠٠٠
مجموع المطلوبات طويلة الأجل	٢٩٥,٠٠٠	٤٢٥,٠٠٠
رأس المال من الأسهم العادية	٦٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
(٥ دينار قيمة السهم)		

علاوة الاصدار اسهم عادية	١٠٠,٠٠٠	١٥٥,٠٠٠
ارباح محتجزة	٢١٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠
جملة المطلوبات وحقوق المساهمين	٧٠٧,٠٠٠	٩٢٢,٥٠٠

جدول رقم(١١-١٠)
شركة الاتحاد
قائمة الدخل الملخصة للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

صافي المبيعات	٩٠٠,٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٥٠٠,٠٠٠)
مجمل ربح المبيعات	٤٠٠,٠٠٠
مصروفات التشغيل	(٣٤٠,٠٠٠)
صافي الربح التشغيلي	٦٠,٠٠٠
مكاسب بيع أراضي	٢٠,٠٠٠
صافي الربح قبل الضريبة	٨٠,٠٠٠
ضريبة الدخل ٢٥%	(٢٠,٠٠٠)
صافي الربح بعد الضريبة	٦٠,٠٠٠

معلومات اضافية من الايضاحات المرفقة

١- تم بيع اراضي تكلفتها ٥٠,٠٠٠ دينار بمبلغ ٧٠,٠٠٠ دينار كما تم شراء قطعة ارض بورقة دفع طويلة الأجل قيمتها ١٥٠,٠٠٠ دينار.

٢- تم شراء معدات بمبلغ ٩٠٠٠٠ دينار دفعت نقداً.

٣- مصروف الاستهلاك عن السنة كما ظهر بقائمة الدخل المفصلة ٦٧,٥٠٠ دينار.

٤- تم اطفاء بعض السندات المصدرة بمبلغ يعادل ٧٥,٠٠٠ دينار.

٥- تم الاعلان عن توزيع أرباح في صورة اسهم منحة بنسبة ٥٠% من رصيد رأس المال في ٢٠٠٠/١/١ بالاضافة الى توزيعات نقدية بمبلغ ٢٠,٠٠٠ دينار.

٦- خلال شهر آذار ٢٠٠٠ تم اصدار اسهم جديدة عدد ٢٠٠٠ سهم بقيمة السهم ٥ دينار وبسعر اصدار ٣٢,٥ دينار للسهم.

المطلوب

١- اعداد جدول التغير في رأس المال العامل.

٢- اعداد قائمة التغيرات في المركز المالي وفقاً لمدخل رأس المال العامل.

٣- اعداد قائمة التدفق النقدي بالطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

حل الحالة العملية:

الجدول رقم (١١-١١)
شركة الاتحاد
جدول التغيرات في صافي رأس العامل

بيان	١٩٩٩	٢٠٠٠	الاثر على رأس المال العامل
نقدية	٣٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)
مدينون (صافي)	٨٥,٠٠٠	١٠٥,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
مخزون	١٢٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدما	١٢,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	١٣,٠٠٠
جملة الأصول المتداولة	٢٥٢,٠٠٠	٣٤٥,٠٠٠	٩٣,٠٠٠
دائنون	٤٠,٠٠٠	٢٢,٥٠٠	١٧,٥٠٠
مخصص ضريبة الدخل	٢,٠٠٠	صفر	٢,٠٠٠
جملة المطلوبات قصيرة الاجل	٤٢,٠٠٠	٢٢,٥٠٠	١٩,٥٠٠
رأس المال العامل	٢١٠,٠٠٠	٣٢٢,٥٠٠	
الزيادة في صافي رأس المال العامل			١١٢,٥٠٠

الجدول رقم (١١-١٢)

شركة الاتحاد

قائمة التغيرات في المركز المالي

للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٠

مصادر رأس المال العامل من العمليات	دينار	دينار
صافي الربح		٦٠,٠٠٠
يضاف: مصروف الاستهلاك	٦٧,٥٠٠	
يطرح: مكاسب بيع أراضي	(٢٠,٠٠٠)	
مجموع مصادر رأس المال من العمليات		٤٧,٥٠٠
		١٠٧,٥٠٠
من مصادر اخرى		
بيع أراضي	٧٠,٠٠٠	
قروض مصرفية طويلة الاجل باوراق دفع	٥٥,٠٠٠	
إصدار ورقة ودفع طويلة الاجل مقابل اراضي	١٥٠,٠٠٠	
إصدار اسهم	٦٥,٠٠٠	
مجموع مصادر رأس المال العامل		٣٤٠,٠٠٠
		٤٤٧,٥٠٠
استخدامات رأس المال العامل		
شراء أراضي بورقة دفع	١٥٠,٠٠٠	
شراء معدات	٩٠,٠٠٠	
إطفاء سندات	٧٥,٠٠٠	
توزيعات أرباح نقدية	٢٠,٠٠٠	
مجموع استخدامات رأس المال العامل		٣٣٥,٠٠٠
الزيادة في صافي رأس المال العامل		١١٢,٥٠٠

وبتطبيق النموذج المشار اليه سابقا على شركة الاتحاد تعد قائمة التدفق النقدي للشركة بالاسلوب المباشر على النحو التالي:

جدول رقم (١١-١٣)

شركة الاتحاد

قائمة التدفق النقدي للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٠ بالاسلوب المباشر

التدفق النقدي من عمليات التشغيل	بالالاف	بالالاف
صافي المبيعات	٩٠٠	
الزيادة في رصيد المدينين	(٢٠)	
تكلفة البضاعة المباعة	(٥٠٠)	
الزيادة في رصيد المخزون	(٨٠)	
الزيادة في المصروفات المقدمة	(١٣)	
النقص في رصيد الدائنين	(١٧,٥)	
صافي مصروفات التشغيل والفوائد بعد خصم الاستهلاك	(٢٧٢,٥)	
مصروف الضريبة	(٢٠)	
النقص في رصيد مخصص الضريبة	(٢)	
صافي التدفق النقدي من عمليات التشغيل		(٢٥)
التدفق النقدي من عمليات الاستثمار		
النقد المحصل من بيع اراضي	٧٠	
النقد المدفوع لشراء معدات	(٩٠)	
صافي التدفق النقدي من عمليات الاستثمار		(٢٠)
التدفق النقدي من عمليات التمويل		
النقد المحصل من اصدار اسهم	٦٥	
النقد المحصل من اوراق دفع مصرفية	٥٥	
النقد المدفوع لاطفاء سندات	(٧٥)	
توزيعات ارباح نقدية	(٢٠)	
صافي التدفق النقدي من عمليات التمويل		٢٥
صافي التدفق النقدي خلال العام		(٢٠)
يضاف رصيد النقد في بداية عام ٢٠٠٠		٣٥
رصيد النقد في نهاية عام ٢٠٠٠		١٥

وتعـد القائمـة بالاسـلوب غير المباشر على النحو التالي مع التذكير مرة اخرى بان الفرق الوحيد بين الاسلوبين ينحصر فقط في كيفية تحديد صافي التدفق النقدي من عمليات التشغيل في حين يتماثلان تماما في تحديد صافي التدفق النقدي لكل من عمليات الاستثمار وعمليات التمويل.

جدول رقم (١١-١٤)

شركة الاتحاد

قائمة التدفق النقدي للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بالاسلوب غير المباشر

التدفق النقدي من عمليات التشغيل	بالالاف
صافي الربح بعد الضريبة	٦٠
مصروف الاستهلاك	٦٧,٥
مكاسب بيع اراضي	(٢٠)
الزيادة في رصيد المدينين	(٢٠)
الزيادة في رصيد المخزون	(٨٠)
الزيادة في المصروفات المقدمة	(١٣)
النقص في رصيد الدائنين	(١٧,٥)
النقص في رصيد مخصص الضريبة	(٢)
عجز التدفق النقدي من عمليات التشغيل	(٢٥)

ثم تستكمل القائمة تماما كما سبق في الأسلوب المباشر

أسئلة وتطبيقات الفصل الحادي عشر

١- مـا الغرض الأساسي من اعداد قائمة التدفق النقدي؟ وبماذا تختلف هذه القائمة عن كل من قائمتي الدخل والمركز المالي؟

٢- أعط ثلاثة أمثلة لعمليات مالية لا تظهر في قائمة التدفق النقدي، إذا لم يتبع في اعدادها مفهوم رأس المال العامل من جميع الموارد.

٣- أعط أربعة أمثلة لتغيرات تحدث في هيكل رأس المال لكنها لا تظهر في قائمة التدفق النقدي.

٤- أعـط أمـثلة لأربعة بنود تعاد إضافتها لصافي ربح التشغيل عند إعداد قائمة التدفق النقدي.

٥- الـتدفق الـنقدي يوفـر مؤشرات عن نتيجة المنشأة، أهم من تلك التي يوفرها صافي الربح فسر هذه العبارة.

٦- مـا يلـي بيان بالتغيرات الحادثة بين بنود الميزانية المقارنة لفترتين متتاليتين صنف كلاً منهما الى مصادر نقد أو استخدامات نقد أو ليس أيا منها.

البند	الفرق		بيان
	دائن	مدين	
استثمارات طويلة الأجل		٦٠,٠٠٠	سندات مشتراة
علامات تجارية	٨٠٠٠		الإطفاء السنوي
رأس المال من الاسهم العادية	١٥٠٠٠		شراء اسهم خزينة
ارباح محتجزة	١٦٠٠٠		صافي الربح
توزيعات مستحقة		٣٠٠٠٠	دفع توزيعات نقدية

٧- بين الاجابة الصحيحة للعبارة التالية:

تنقص قيمة صافي رأس المال العامل:

أ- بقيمة المتحصلات النقدية من حسابات الدائنين.

ب- بقيمة النقدية المدفوعة سدادا لقرض طويل الأجل.

جـ- بقيمة البضاعة المباعة على الحساب.

د- بقيمة النقدية المدفوعة لسداد رواتب الموظفين.

٨- كـــان صافي رأس المال العامل في ٢٠٠١/١٢/٣١ وفيما يلي تغيرات حدثت بالـــزيادة وأخرى حدثت بالنقص في بعض البنود خلال عام ٢٠٠٢ (بين قيمة صافي رأس المال العامل في ٢٠٠٢/١٢/٣١)

تغيرات بالزيادة		تغيرات بالنقص	
نقدية	٨٠٠٠	مدينون	٤٠٠٠
دائنون	١٦٠٠٠	أجور مستحقة	٢٠٠٠
مخزون سلعي	١٤٠٠٠	ضريبة مستحقة	١٨٠٠٠
ايجار مقدم	٣٠٠٠	أوراق مالية قصيرة الاجل	٩٠٠٠

٩- في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كان رصيد المدينين بميزان المراجعة قبل التسوية لمحلات الوفاء ٥٠,٠٠٠ دينار ورصيد مخصص الديون المشكوك فيها ١٠,٠٠٠ دينار فاذا تقرر إعدام دين مقداره ٢٠٠٠ دينار كما تقرر زيادة قيمة المخصص الى ١٣٠٠٠ دينار. فإن مقدار التغير الحادث في صافي رأس المال العامل:

أ- ٢٠٠٠

ب- ١٣٠٠٠

جـ- ٥٠٠٠

د- ١٥٠٠٠

١٠- الآتـــي بيانات مستخرجة من الميزانية العمومية المقارنة لشركة الصباح في ٢٠٠١/١٢/٣١ ، ٢٠٠٢/١٢/٣١

بيان	٢٠٠١/١٢/٣١	٢٠٠٢/١٢/٣١
صافي رأس المال العامل	١٠٣٠٠	٣٧٨٠٠
آلات ومعدات	٣٥٠٠٠	٤٢٠٠٠
يطرح مجموع الاستهلاك	(١٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠)
أثاث	١٢٥٠٠	١٥٠٠٠
يطرح مجمع الاستهلاك	(٤٠٠٠)	(٧٠٠٠)
مباني	٢٧٠٠٠	٥٧٠٠٠
يطرح مجمع الاستهلاك	(٢٠٠٠)	(٣٠٠٠)
استثمارات طويلة الأجل	٢٩٢٠٠	٣٤٢٠٠
	٩٨٠٠٠	١٦١٠٠٠
أوراق دفع طويلة الأجل	—	١٢٠٠٠
رأس المال أسهم عادية		
(قيمة اسمية ١٠ دينار)	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٥٨٠٠٠	٧٩٠٠٠
	٩٨٠٠٠	١٦١٠٠٠

معلومات إضافية

١- معدات تكلفتها ١٤٠٠٠ دينار ومجمع استهلاكها ٢٠٠٠ بيعت بالقيمة الدفترية.

٢- كما استبعدت الة تكلفتها ٥,٠٠٠ دينار ومجمع استهلاكها ٣٠٠٠ بسبب التقادم.

٣- لم يتم الاعلان عن أية توزيعات أرباح.

٤- تم اصدار اسهم بمبلغ ٣٠,٠٠٠ دينار استخدمت في توسعة المباني.

٥- جميع المكاسب والخسائر الناتجة من جميع الأنشطة ظهرت في قائمة الدخل.

٦- صافي الربح للسنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ (٢١٠٠٠) دينار.

المطلوب

١- تصوير جدول التغيرات في صافي رأس المال العامل.

٢- تصوير قائمة التغيرات في المركز المالي للسنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

١١- ما يلي الميزانية العمومية لشركة الاتحاد في ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، ٢٠٠١/١٢/٣١

بيان	٢٠٠٠/١٢/٣١	٢٠٠١/١٢/٣١
نقدية بالخزينة وبالبنوك	٥٠,٠٠٠	٥٤٠٠٠
مدينون	٦٨٠٠٠	٦٠٠٠٠
مخزون	١١٢٠٠٠	١١٠٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدما	٨٠٠٠	٩٠٠٠
آلات ومعدات	٢١٧٠٠٠	٣١٢٠٠٠
يطرح مجمع الاستهلاك	(٦٣٠٠٠)	(٨٦٠٠٠)
حق اختراع	٤١٠٠٠	٣٦٠٠٠
	٤٣٣٠٠٠	٤٩٥٠٠٠
دائنون	٨٣٠٠٠	٧٥٠٠٠
ضريبة مستحقة	٦٥٠٠٠	٣٥٠٠٠
أوراق دفع قصيرة الأجل	١٠٠٠٠٠	-
أسهم ممتازة	-	١٥٠٠٠٠
علاوة إصدار اسهم ممتازة	-	٤٠٠٠٠
أسهم عادية	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٣٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
	٤٣٣٠٠٠	٤٩٤٠٠٠

معلومات اضافية

١- إن القيود المحاسبية التي أجريت على الأرباح المحتجزة خلال العام انحصرت فقط في توزيعات أرباح قدرها ١٨٠٠٠ دينار، كذلك في إضافة صافي أرباح العام الموضحة في قائمة الدخل الملخصة.

٢- كما انحصرت القيود المحاسبية التي أجريت على مجمع الاستهلاك إضافة مصروف الاستهلاك إلى هذا المجتمع.

٣- قائمة الدخل الملخصة للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ كما يلي:

مبيعات	١٣٠,٠٠٠
تكلفة المبيعات	٩٤٠٠٠
مجمل الربح	٣٦٠٠٠
مصروفات التشغيل	٨٠٠٠
صافي الربح	٢٨٠٠٠

المطلوب

١- تصوير قائمة التغيرات في المركز المالي

٢- تصوير قائمة التدفق النقدي

١٢- الآتي ميزانية ملخصة لشركة السلام في ٢٠٠١/١٢/٣١

	الأصول		المطلوبات
٣٧٥٠٠	أصول متداولة	١٥٠٠٠	مطلوبات متداولة
٢٠٠٠٠	استثمارات طويلة الأجل	٢٥,٥٠٠	أوراق دفع طويلة الأجل
٦٧٥٠٠	آلات (صافي)	٢٥٠٠٠	سندات
٤٠٠٠٠	أراضي	٧٥٠٠٠	رأس المال من الأسهم
		٢٤٥٠٠	أرباح محتجزة
١٦٥٠٠٠		١٦٥٠٠٠	

ما يلي عمليات مالية حدثت خلال عام ٢٠٠١ :

١- اشتريت قطعة أرض بمبلغ ٦٠٠٠ دينار دفعت نقداً.

٢- استهلكت سندات بقيمتها الأسمية ٥٠٠٠ دينار وسددت نقداً .

٣- زيد رأسمال الشركة عن طريق إصدار أسهم بقيمتها الأسمية البالغة ١٠٠٠٠ دينار وحصلت نقداً.

٤- دفعت توزيعات أرباح نقدية قيمتها ٧٥٠٠ دينار.

٥- صافي الربح لعام ٢٠٠١ (٢١٠٠٠) دينار بعد خصم الاستهلاك البالغ ٩٠٠٠ دينار.

٦- تم شراء أراضي عن طريق إصدار سندات بمبلغ ١٨٠٠٠ دينار.

٧- باعت الشركات جزءاً من محفظتها الاستثمارية بمبلغ ١٠٣٠٠ دينار وكانت المكاسب المحققة من ذلك ٣٠٠ دينار.

المطلوب

١- اعداد قائمة التغيرات للمركز المالي بدون إعداد جدول التغيرات في رأس المال العامل.

٢- تصوير الميزانية العمومية الملخصة للشركة في ٢٠٠١/١٢/٣١ مفترضاً أن المطلوبات المتداولة بقيت على حالها ١٥٠٠٠ دينار.

١٣- ما يلي ميزانية مقارنة لشركة عمان التجارية معدة في نهاية العام ٢٠٠٠

	١٩٩٩	٢٠٠٠
نقدية	١٨,٠٠٠	٢٢,٠٠٠
مدينون	١٥,٠٠٠	١٤,٠٠٠
مخزون	٨٠٠٠	١٠٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدما	٢٠٠٠	١٠٠٠
أراضي	٣٠,٠٠٠	٣٨,٠٠٠
سيارات	١٥,٠٠٠	١٨,٠٠٠
مجمع استهلاك سيارات	(١٠,٠٠٠)	(١٢٠٠٠)
	٧٨٠٠٠	٩١٠٠٠
المطلوبات وحقوق الملكية		
دائنون	١٠٠٠٠	٦٥٠٠
مصروفات مستحقة	٣٠٠٠	٣٥٠٠
رأس المال	٥٠٠٠٠	٥٨,٠٠٠
أرباح محتجزة	١٥٠٠٠	٢٣٠٠٠
	٧٨٠٠٠	٩١٠٠٠

قائمة الدخل للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

صافي المبيعات	١٠٠,٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦٠,٠٠٠
مجمل الربح	٤٠,٠٠٠
مصروفات التشغيل	٢٥,٠٠٠
صافي ربح التشغيل	١٥,٠٠٠

معلومات إضافية

١- تم شراء قطعة أرض خلال العام بمبلغ ٨٠٠٠ دينار مقابل إصدار أسهم عادية بنفس القيمة (وبقيمتها الاسمية)

٢- بيعت خلال العام سيارة مستعملة تكلفتها ٨٠٠٠ ومجمع استهلاكها بنفس تاريخ البيع ٥٠٠٠ وقد حصل ثمنها نقداً مبلغاً وقدره ٢٠٠٠

٣- دفعت توزيعات أرباح نقدية للمساهمين خلال العام مبلغ ٧٠٠٠

المطلوب

١- تحديد صافي رأس المال العامل للشركة في ١٩٩٩/١٢/٣١ ، ٢٠٠٠/١٢/٣١

٢- اعداد جدول التغير في صافي رأس المال العامل في ٢٠٠٠/١٢/٣١

٣- تصــوير قائمة التغيرات في المركز المالي للسنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ وفقاً لمدخل رأس المال العامل.

٤- اســتخدام المعلومــات الواردة في التمرين السابق لإعادة تصوير القائمة وفقاً للأساس النقدي.

١٤- الـيك الميزانـية المقارنة لشركة الأمل التجارية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ (المبالغ بآلاف الدنانير)

الأصول	بالآلاف ٢٠٠١	بالآلاف ٢٠٠٢
نقدية	٤٠	٨٢
مدينون (صافي)	١٥٠	١٨٠
بضاعة	٢٠٠	١٧٠
آلات	١٤٠	٢٠٠
مجمع استهلاك آلات	(٦٠)	(٧٢)
مجموع الأصول	٤٧٠	٥٦٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
دائنون	٨٠	١٠٠
أ.د طويلة الأجل	٥٠	١٠٠
اسهم عادية	٢٥٠	٢٥٠
أرباح محتجزة	٩٠	١١٠
	٤٧٠	٥٦٠

معلومات اضافية

١- أظهرت قائمة الدخل لعام ٢٠٠٢ ان صافي الربح بلغ ١٠٠ ألف دينار.

٢- هناك آلات تكلفتها ٣٠ ألف وقيمتها الدفترية ٢٠ ألف دينار قد بيعت نقداً بمبلغ ٧ آلاف دينار خلال عام ٢٠٠٢

٣- بلغت التوزيعات النقدية خلال العام ٨٠ ألف دينار.

٤- تم شراء آلات خلال العام بمبلغ ٩٠ ألف دينار نقداً.

المطلوب

تصوير قائمة التدفق النقدي عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠٠٢/١٢/٣١ على أساس المدخل النقدي وبالأسلوبين المباشر وغير المباشر.

الجزء الثالث

مشاكل العرض والافصاح

الفصل الثاني عشر

المقوّمات الإعلامية للنظام المحاسبي

الأهداف: التعريف بالآثار الهامة التي ترتبت على تطور الوظيفة التقليدية للمحاسبة كنظام لمسك الدفاتر الى وظيفتها المعاصرة كنظام للمعلومات وذلك من حيث :

أولاً: الآثار على إطار عملية القياس المحاسبية.

ثانياً: الآثار على طرق وقواعد القياس المحاسبية.

ثالثاً: الآثار على المقاييس المحاسبية.

رابعاً: الآثار على القياسات المحاسبية.

الفصل الثاني عشر
المقومات الإعلامية للنظام المحاسبي

في السياق التاريخي لتطور المحاسبة، كنّا قد عرضنا تطور وظيفتها من نظام لمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية إلى نظام للقياس والاتصال هدفه الرئيسي توفير المعلومات الاقتصادية للفئات التي تستخدم تلك المعلومات في عملية اتخاذ القرارات. ويمكن حصر تلك الفئات بشكل عام في فئتين رئيسيتين:

الفئة الأولى منهما داخل المنشأة وتأتي إدارة المنشأة على رأس تلك الفئة، وأداة الاتصال بين النظام المحاسبي وبينها هي التقارير الداخلية Internal Reports لما تحويه من معلومات مالية في بعض الأحيان وأخرى غير مالية في أحيان أخرى.

والفئة الثانية خارج المنشأة ممثلة بالمساهمين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمؤسسات الحكومية وغيرها من الأطراف ذات المصلحة. واداة الاتصال من تلك الفئة والنظام المحاسبي هي التقارير الخارجية External Reports بما تحويه من معلومات هي في معظم الأحيان ذات طبيعة مالية.

وقد كان لارتفاع شأن الوظيفة الاعلامية آثار كبيرة على النظام المحاسبي وذلك إن كان من زاوية المدخلات أم من زاوية المخرجات.

وهكذا جرت محاولات عدة من قبل الباحثين لتحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات. ومن المحاولات الرائدة في هذا المجال دراسات قام بها (Theil) [١] حاول من خلالها ربط المحاسبة بنظرية المعلومات ونجح بواسطتها في اشتقاق بعض النماذج الرياضية المبنية على الدالة اللوغرتمية، واستخدامها في قياس

---

(١) بنى (Theil) دراساته وأبحاثه في هذا المجال على دراسات كان قد قام بها (Shannon) عام ١٩٤٨ حول نظم الاتصال وقد نشر Theil خلاصة أبحاثه في هذا المجال في كتاب بعنوان:
Economics and Information Theory Vol. III of Studies in Mathematical and Managerial Economics, (Rand McNally and Co. Chicago 1967)

المحتوى الاعلامي للتقرير المالي. بالإضافة إلى خسارة المعلومات التي تترتب على دمج أو تجميع بنود هذا التقرير. والنموذجان الأساسيان اللذان وضعهما Theil هما :

١- ق (س$_i$) = $\sum$ س$_i$ لو س$_i$

٢- ق (ص : س) = - $\sum$ ص$_i$ لو $\frac{\text{س}_i}{\text{ص}_i}$ (٢)

وذلك حيث ترمز (ق) إلى قيمة معلومات التقرير أو المحتوى الإعلامي.

س$_i$ = قيمة حدث معين في تاريخ معين، وترمز إلى القيمة المالية لبنود التقرير.

ص$_i$ = قيمة الحدث نفسه ولكن في تاريخ لاحق.

وبينما يصلح النموذج الأول لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي غير المقارن. يستخدم النموذج الثاني في قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي المقارن مثل (الميزانية المقارنة).

عموماً سنتطرق إلى هذين النموذجين واستخداماتهما في مكان لاحق من الكتاب.

على أية حال لقد ترك ارتقاء الوظيفة الاعلامية للمحاسبة آثاراً جوهرية على النظام المحاسبي من عدة وجوه أهمها:

١- آثارها على إطار عملية القياس المحاسبية.

٢- آثارها على أساليب وقواعد القياس المحاسبية.

٣- آثارها على المقاييس ووحدات القياس المحاسبية.

٤- آثارها على القياسات المحاسبية.

---

(٢) $H(X_i) = \sum x_i \text{ Log } X_i$

$H(Y : X) - \sum Y_i \text{ Log } \frac{Y_i}{X_i}$

Ibid, P. (5)

(١) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على إطار عملية القياس :

في المحاسبة التقليدية، تنصب عملية القياس فقط على البيانات المالية الموجودة في السجلات المحاسبية للمشروع، وهي بيانات تاريخية في معظمها ويستخدمها المحاسب في إعداد التقارير المالية الخارجية ممثلة بقائمة نتيجة الأعمال والميزانية وقائمة التدفق النقدي.

لكن تطور الدور الإعلامي للمحاسبة تجاه خدمة أغراض الإدارة، كشف عن عجز نظام القياس المحاسبي التقليدي في الوفاء بالتزامات المحاسبة كنظام للمعلومات. ذلك لأن معظم المعلومات المحاسبية المناسبة لأغراض الإدارة في التخطيط، واتخاذ القرارات، تقع خارج إطار هذا النظام. حيث أنها معلومات ترتبط بالمستقبل أكثر من ارتباطها بالماضي. كما أنها تقوم على تدفقات نقدية Cash flows أكثر من اعتمادها على مفهوم التحقق.

وهكذا فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة تطوراً في إطار عملية القياس المحاسبي من ثلاثة زوايا:

١/١- من زاوية الأفق الزمني لعملية القياس إذ لم يعد زمن القياس محصوراً بالماضي بل تعداه الى المستقبل. بمعنى أن عملية القياس في المحاسبة لم تعد محصورة بالأحداث الاقتصادية التاريخية فقط، بل تعدتها إلى الفرص المستقبلية ايضاً.

٢/١- من زاوية مدخلات عملية القياس فبعد ان كانت عملية القياس المحاسبية منصبة على الخواص المالية فقط، تطورت لتشمل الخواص غير المالية أيضاً ذلك لأن عملية التخطيط، مثلها مثل عملية اتخاذ القرارات، تحتاج في معظم الأحيان بجانب البيانات المالية إلى بيانات كمية أخرى ذات طبيعة احصائية مثل: بيانات عن الحجم، الوزن، الطاقة.. الخ.

٣/١- كما فرض تطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة تطوراً في إطار عملية القياس المحاسبية من زاوية ثالثة، وذلك حين جعل مدخلات هذه العملية لا تقتصر

على البيانات المحتواه في السجلات المحاسبية للمشروع فقط، بل تشمل بيانات أخرى من خارج هذه السجلات. كالبيانات الاقتصادية التي توفرها مجالس التخطيط أو دواوين المحاسبة، أو غرف التجارة.. الخ فهذه البيانات أصبحت مفيدة للمحاسب حيث يستخلص منها الكثير من المعلومات في صور نسب أو مؤشرات أو أرقام قياسية.

(٢) آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على طرق وقواعد القياس :

درجت المحاسبة التقليدية على أعداد قوائمها وتقاريرها المالية في ظل مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية تعرف في الفكر المحاسبي تحت مصطلح المفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها، مثال على ذلك: مبدأ الموضوعية ومبدأ الأهمية النسبية وفرض ثبات وحدة النقد، ومبدأ التكاليف التاريخية، ومبدأ التحقق، وعرف الحيطة والحذر، وتقوم هذه المجموعة من المفاهيم، والمبادئ والأعراف، بدور القواعد التي تتحكم بعملية القياس في المحاسبة.

لكن تطور وظيفة المحاسبة أصبح يفرض على المحاسبين التعامل مع هذه القواعد من زاوية جديدة، زاوية لا تلغي أهمية وجودها ولكن تقضي باستخدامها في ظل اعتبارات جديدة أهمها: إعتبارات النسبية والمرونة، النسبية بمعنى أن هذه المفاهيم، والمبادئ والأعراف، قد وجدت في ظروف تاريخية معينة كي تخدم أغراضاً معينة. لذا فالتطور التاريخي للمحاسبة وتطور أغراضها يفرضان حدوث تطور مماثل في مضمون تلك المفاهيم والمبادئ والأعراف، والمرونة، باعتبارها أي المرونة خاصية هامة من خواص المحاسبة تجعلها تطور أساليبها وإجراءاتها بما يتفق ومصالح الأطراف الخارجية عن المشروع. فقد حرص المحاسب حينئذ على توفير عنصر الحياد Neutrality في تقاريره المالية، وذلك بالتركيز في هذه التقارير على الحقائق Facts المؤيدة بشواهد موضوعية فقط، تاركاً لكل طرف من

هذه الأطراف بعد ذلك تفسير هذه البيانات بطريقته الخاصة ومن ثم استخلاص المعلومات التي يسعى إليها. وهناك عاملان شجعا المحاسب في الحرص على توفير مثل هذا الحياد.

أولهما: أن المحاسب كان لا يعلم مسبقاً بالجهة التي ستستخدم هذه التقارير، كما أنه لم يكن يعلم مسبقاً بالأغراض المستخدمة فيها، أو بكيفية استخدامها لأن الأطراف المستخدمة لها متعددة كما أن مصالحها مختلفة وربما تكون متعارضة.

وثانيهما: أن الجهات التي يفترض فيها استخدام هذه التقارير وهي خارج المشروع لا يفترض فيها أن تكون مؤهلة من الناحيتين النظرية أو العملية التأهيل الفني الكافي لفهم هذه التقارير وتحليلها. من هنا، كان حرص المحاسب على عرض هذه التقارير في شكل حقائق مبسطة بعيدة عن التعقيد والتقديرات الشخصية. (٣)

كما حرصت المحاسبة على إعداد قوائمها وتقاريرها المالية المنشورة بموجب مبادئ وقواعد عامة تحوز على القبول العام وتساهم في توفير هذا الحياد من جانب المحاسب فنشأ كما أسلفنا ما يعرف بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

لكن بعد تطور دور المحاسبة كنظام للمعلومات الاقتصادية وما صاحب ذلك من تزايد في اهتمامات المحاسب نحو التقارير المالية الداخلية، حدث تطور مواز في مكانة وأهمية هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف، فعرف الحيطة والحذر مثلاً كان إلى أمد قريب قاعدة هامة من قواعد قياس الربح والمركز المالي، لكنه فقد في الآونة الأخيرة كثيراً من أهميته. وفرض ثبات وحدة النقد، أصبح منذ الثلاثينات من هذا القرن مثاراً للجدل والنقاش بين المحاسبين، لأن التمسك بهذا الفرض في عصر يتميز بالتضخم الاقتصادي، يجعل القوائم المالية المنشورة مضللة من الناحية الإعلامية. ومبدأ الموضوعية هو الآخر كان يشكل ركيزة أساسية من

(٣) Smith, Richard L., **Management Through Accounting** (Englewood cliffs, N.J: Prentice-Hall, Inc 1970) P. (28)

ركائــز القياس المحاسبي التقليدي. لكنه بعد ازدياد أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة خصوصاً في مجال التقارير الداخلية، فقد كثيراً من مكانته لصالح مفاهيم محاسبية جديــدة كمفهــوم الملاءمة ومفهوم المعولية على القياس. وقد برز اتجاه قوى لدى المحاســبين يدعــو إلــى إعادة النظر في القواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المــتعارف علــيها، وذلك بحجة أنها وان كانت تلعب دوراً هاماً في توفير عنصر الثــبات والموضوعية للقياسات المستخدمة في إعداد التقارير المالية الخارجية، إلا أنهــا لا توفر القياسات المناسبة لإعداد التقارير المالية الداخلية. ولعل ذلك ما حدا بأحدهم وهو ((Bierman, 1963) الى نقد هذه المفاهي والمبادئ والأعراف بقوله: *"إن المبادئ والمفاهيم التي تحكم حالياً القياس المحاسبي ليست بالتأكيد حقائق غير قابلة للنقاش"* (٤)

وكمــا تركــت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثاراً على قواعد القياس تركت آثارهــا أيضــاً علــى أساليب وطرق القياس المحاسبية، وتظهر أبعاد هذه الآثار فــيما يعــرف بعملية تشغيل أو معالجة البيانات Data processing والتي قد تأخذ أشكالاً عدة مثل: (٥)

أ– تجميع أو دمج المفردات Aggregation by items

ب– التجميع في أبواب Patterning or aggregation by chasses

جـ– التفصيل أو التحليل Repatterning or analysis

د– التلخيص Summarization

هـ– الاختيار Selection

(٤) Bierman, Harold J.R. "**Measurement and Accounting**" The Acc. Review. July 1963 PP (501-508) .

(٥) Hector R. Anton, **The Effect of Computers on the Reliability of Accounting Measurements**. "Robert K., Jaedick, Yuji Ijiri, (eds) Research in Accounting. Measurement, (A.A.A 1966) PP (127-136)

وقــد زادت أهمــية عملــية تشغيل البيانات في الأنظمة المحاسبية الحديثة وللإحاطة بأهمية هذه العملية لابد في رأينا من التمييز بين مصطلحين:

بيانات Data ومعلومات Information

فبالنســبة لنظام المعلومات تعتبر البيانات بمثابة المادة الخام التي بعد تصنيعها في هــذا النظام تتحول إلى معلومات تتخذ شكل المعايير، أو المؤشرات، أو النسب أو الــنماذج الرياضــية.. الخ وعليه إذا جاز تشبيه نظام المعلومات المحاسبي بمصنع للمعلومــات، حينئذ يصبح الفرق الأساسي بين البيانات والمعلومات هو نفس الفرق القــائم بيــن المادة الخام، والمنتج المصنع من هذه المادة، ولقد لخص أحد الباحثين الفرق بين البيانات والمعلومات المحاسبي بالتالي:

"تعتــبر البيانات في معظم الأحيان عن حقائق ذات طبيعة تاريخية، وهي قياسات تسجل فــي العــادة دون أن يكــون الهدف المباشر من وراء ذلك استخدامها في عملية اتخاذ القــرارات. وإنمــا يكــون الهدف الرئيسي من ذلك هو استخدامها في إعداد الحسابات الختامية للمشروع. (٦)

أمــا المعلومــات *فهي "بيانات يعاد تقيمها بناء لطلب شخص معين، في وقت معين لعلاج مشكلة معينة"* (٧)

والمعلومــات قــد تكون جامدة Static اذا عبرت عن قيمة حدث معين في لحظــة زمنــية معيــنة، كما قد تكون ديناميكية Dynamic إذا ما عبرت عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث فيما بين لحظتين زمنيتين على مدار فترة زمنية معينة. ومن أهم المواصفات الواجب توافرها في المعلومات الاقتصادية التي يوفرها

(٦) Ross, Joel E. "**The Impact of Information Systems**" Management Accounting, August 1974, PP (34-42).

(٧) Arthur Douglas Milham, "**Designe Criteria for determination of aggregation level of Accounting. Data and Information**" Unpublished Dissertation Presented to the University of Missouri for the Ph. D. Degree in Accountancy. 1970, P (48)

نظـــام المعلومـــات المحاســـبي ما يلي: الملاءمة، التوقيت، الجودة، الموضوعية، الحيادية والقابلية للقياس ثم القابلية للمقارنة. [٨]

بناءاً لما تقدم بمكان القول بأن عملية جمع البيانات Data collection في الـــنظام المحاســـبي – تمثل المرحلة الأولى من عملية تشغيل البيانات. واذا كانت حصـــيلة هـــذه العملية هي القياسات الأولية أو المباشرة فإن حصيلة عملية تشغيل البـــيانات قياسات مشتقة أو غير مباشرة، ذلك لأن تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات يتطلب إخضاعها لأحكام وقواعد عملية الإحتساب. وفي الشكل التالي رقم (١١-١) ايضاح للخطوات التي تقوم عليها عملية تشغيل البيانات المحاسبية، وكذلك العلاقة التي تربط هذه العملية بعملية القياس المحاسبية.

وأياً كانت طريقة تشغيل البيانات المحاسبية، هناك اعتباران هامان لابد من مراعاتهما من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات وهذان الاعتباران هما:

١- تحديد الشخص الذي سيستخدم هذه البيانات.

٢- تحديد الغرض الذي ستستخدم فيه.

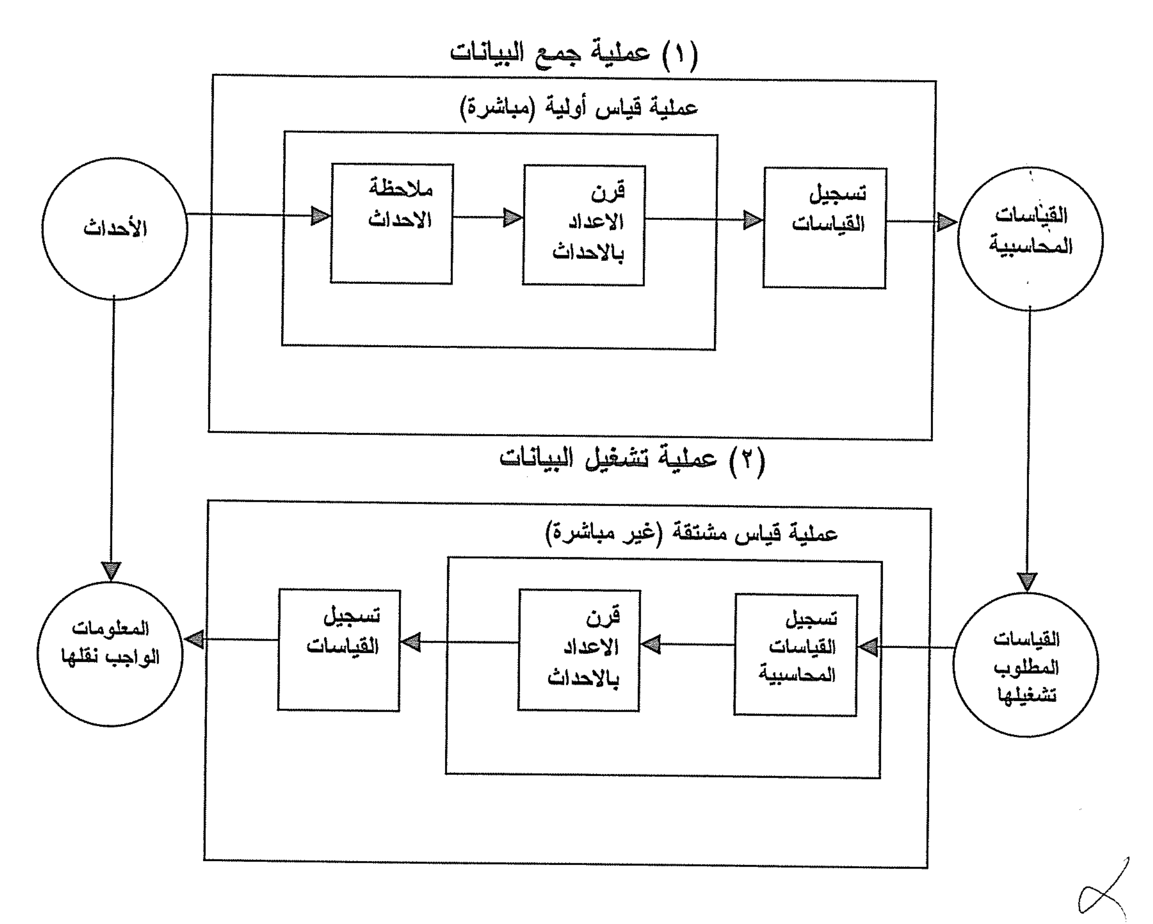
وفـــي ســـعيه لتحقـــيق هذين الاعتبارين يمكن للمحاسب أن يسلك في هذه العملية واحداً من مدخلين:

أولهمـــا: المـــنهج أو المدخل الاستقرائي Inductive approach وهذا يفرض على المحاســـب أن يقوم قبل بدء عملية التشغيل بدراسة تحليلية مستقلة لكل قرار، يحدد من خلالها نوعية المعلومات التي يتطلبها هذا القرار.

(٨) Ibid, P. (52)

شكل رقم (١٢-١)

خطوات عملية تشغيل البيانات المحاسبية



لكـــن هذا النهج في تشغيل البيانات المحاسبية وإن كان سليماً من الناحية الـــنظرية، إلا أنـــه غـــير واقعي وكثير التكلفة. لذلك إذا كان لابد من اتباعه فعلى المحاســـب حينـــئذ أن يصـــنف القـــرارات الإدارية في فئات محددة مثل: قرارات اســـتثمارية، وقرارات تخطيط قصير الأجل، وقرارات متابعة.. الخ ومن ثم يحدد لكـــل فـــئة من هذه الفئات نمطاً معيناً من المعلومات المناسبة وذلك تمهيداً لتحديد طرق وقواعد القياس المناسبة لإعداد هذه المعلومات. ويتطلب ذلك من المحاسب ان

يقـــوم بحصـــر العوامل الأساسية أو المتحكمة Limiting Factors في كل فئة من هذه القرارات كي تجمع حولها المعلومات الضرورية للقرار.

وثانـــيهما: المنهج أو المدخل الاستنباطي أو الاستنتاجي Deductive approach وبموجـــبه يفـــترض فـــي المحاسب أن يكون على دارية مسبقة بنوعية المعلومات المناســـبة لمستخدم البيانات. يقصد بذلك أن المحاسب بحكم خبرته المكتسبة حول مشـــاكل المشروع، وحول نمط تفكير الإدارة وأساليبها في حل هذه المشاكل يصبح علـــى درايـــة بنوعـــية المعلومات الأساسية المناسبة لحل هذه المشاكل وذلك دون الحاجـــة إلـــى إجـــراء دراسة تحليلية مستقلة لكل قرار، كما يفعل بموجب المنهج الإستقرائي. (٩)

٣- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية:

تطـــورت المقايـــيس المحاســـبية في اتجاه يخدم الدور الإعلامي للمحاسبة وبكيفـــية تهيئ الحصول منها على بيانات اقتصادية تحمل أكبر قدر من المعلومات المفـــيدة للجهـــات المســـتخدمة للتقارير والقوائم المحاسبية. ومن جهة عامة تزداد المعلومـــات التي توفرها المقاييس المحاسبية إفادة كلما ارتقى مستوى هذا المقاييس مـــن الناحـــية الرياضية ولكن بالمقابل تزداد مشاكلها تعقيداً. ويمكن ايضاح آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية بالمثال التالي:

يمـــتلك مشروع ثلاثة أصول (أ، ب، جـــ) تمثل الخزينة، وأوراق القبض والآلات علـــى الترتيب فإذا كان هدف المحاسب في هذا المشروع توفير قياسات توفر أكبر قـــدر مـــن المعلومـــات عن هذه الأصول فما نوع المقاييس المستخدمة في عملية القياس..؟

١- باســـتخدام مقـــياس أسمى هو خاصية السيولة Porperty of Liquidity يمكن للمحاسب تبويب الأصول الثلاثة على النحو التالي:

---

(٩) James K. Fremger, Op.cit, PP (457-469)

أ- وهو النقدية أصل سائل.

ب- أوراق القبض وهو اصل شبه سائل (متداول)

جـ- الآلات أصل قليل السيولة (ثابت).

٢- ثـــم باستخدام مقياس للترتيب يمكن للمحاسب توفير مزيداً من المعلومات حول الأصـــول الـــثلاثة آنفة الذكر، وذلك بترتيبها تنازلياً أو تصاعدياً حسب درجة سيولتها.

٣- ومـــع أن المعلومات التي وفرها مقياس الترتيب هي أوفر نسبياً من تلك التي وفـــرها المقـــياس الإسمي حول تلك الأصول، إلا أن تلك المعلومات ما زالت ناقصـــة لأنها وإن جعلت بالإمكان الحكم على أن الأصل (أ) مثلاً أكثر سيولة من الأصل (ب) إلا أنها من جانب آخر، لا توفر إجابة عن سؤال مثل:

ما درجة سيولة الأصل (أ) ..؟ أو ما درجة سيولة الأصل (جـــ) ...؟ كما أن هذه المعلومات لا توفر أيضاً إجابة عن سؤال مثل:

كم تزيد درجة سيولة الأصل (أ) عن درجة سيولة الأصل (ب) .. ؟

مـــن هنا ويقصد استيفاء المعلومات الناقصة، لابد للمحاسب من البحث عن إجابات للتساؤلات السابقة في مقياس آخر للسيولة هو المقياس البيني (مقياس الفترة). فبهذا المقـــياس أي المقياس البيني يمكن تحديد الفرق بين درجة سيولة الأصلين (أ، ب) بمعـــنى أن المعلومـــة التي يوفرها لا تقف عن حد أن الأصل (أ) أكثر سيولة من الأصل (ب) وإنما أيضاً قيمة الفرق بين سيولتهما.

٤- ولأغـــراض التحلـــيل الاقتصادي يمكن للمحاسب توفير المزيد من المعلومات المفـــيدة إذا اســـتخدم مقياســـاً نسبياً يبين بواسطته درجة سيولة أي أصل من الأصـــول الـــثلاثة آنفـــة الذكر منسوبة إلى درجة سيولة أصل آخر من نفس المجموعـــة، أو أصـــل آخر درجة سيولته محددة أو متفق عليها كوحدة النقد مثلاً. كالقول مثلاً بأن درجة سيولة الأصل (ب) تعادل ٦٠% من درجة سيولة الأصل (أ).

وهكذا يمكن بإختصار القول بأن تزايد أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة قد زاد من أهمـية اسـتخدام المقـياس النسبي في المحاسبة على حساب المقاييس المحاسبية الأخرى، الأسمي والبيني، والترتيبي.

٤- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية:

لقد فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المحاسب أن يسعى إلى توفير قياسات محاسبية جديدة ليس بوسع النظام التقليدي للقياس المحاسبي توفيرها. مثال علـى ذلك التكلفة التفاضلية للقرار وتكلفة الفرصة البديلة للاستثمار. ومعدل العائد المـتوقع علـى الاسـتثمار، وهذه جميعها قياسات لها أهميتها الخاصة في كل من عمليتـي التخطيط واتخاذ القرارات، هذا بعكس القياسات التاريخية التي لا تناسب هذه الأغراض إلا إذا اعتبرت منطلقاً لعملية التنبؤ بالقياسات آنفة الذكر.

ولعـل مـن أكـبر الآثـار التي تركتها الوظيفة الإعلامية على القياسات المحاسـبية، كانـت في حث المحاسب على مراعاة اعتبار توقيت المعلومات على حساب اعتبار دقتها. وقد انعكس هذا الاعتبار على عملية القياس في المحاسبة حين أصـبح هـدف المحاسب ليس الحرص على تقدير قيمة المبيعات المتوقعة لأقرب ديـنار بقـدر حرصـه علـى توفير هذه المعلومة بالدقة المعقولة Reasonable accuracy وفي الوقت المناسب. (١٠)

وقـد اكتسـبت دقة البيانات المحاسبية بذلك مفهوماً رياضياً غير المفهوم الحسابي المتعارف عليه. إذ أن دقة القياس بمفهومها الحسابي، تعني أن تكون نتيجة عملية القياس متفقة مع الواقع الفعلي بدرجة (١٠٠%) لكن الدقة بهذا المفهوم غير واقعـية وغـير ممكـنة في القياس المحاسبي إلا بالنسبة للقياسات التاريخية وهي قياسات لا تناسب أغراض التخطيط واتخاذ القرارات.

(١٠) Goran Schroderline, "**Using Mathematics, Probability to Estimate the Allowance for Doubtful Accounts**. The Acc. Review, July 1964, PP (679-684)

لـذا يجـب أن يكون التركيز في القياسات المحاسبية، على الدقة بمفهومها الرياضـي وهي دقة محكومة بمقياس للخطأ ضمن مدى معين ومحدد مسبقاً يمكن تسـميته بمـدى التقدير Estimation-range ويعبر عنه احصائياً بما يعرف بفترة التنبؤ Prediction- interval ومتى توفر مقياس لخطأ القياس يمكن للمحاسب حينئذ توفـير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات والتي تتمتع بخاصتي الملاءمة والدقة والمعقولة.

وفي ظروف كهذه، سيجد المحاسب نفسه في حاجة إلى الأساليب الرياضية والاحصائية كي يستعين بها في اشتقاق المقاييس المطلوبة لخطأ القياس، وتتخذ هذه المقايـيس صوراً متعددة، كالانحراف المعياري والخطأ المعياري للتقدير، ومعامل الـثقة الـى غـيرها من المقاييس الاحصائية والتي تعمق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي.

إذ من الواضح مثلاً، أن تقدير قيمة المبيعات السنوية المتوقعة خلال الفترة المالـية التالـية لمشروع معين بمبلغ ٢٠٠ ألف دينار، وإظهار هذه القيمة المفردة Single-Value في الموازنة التخطيطية للمشروع ودون إيضاح لمدى خطأ القياس المـتوقع فـي عملية التقدير لا يوفر للمدير المسؤول عن الموازنة نفس القدر من المعلومات والذي يوفر له في حالة اقتران القيمة المقدرة للمبيعات بمدى معين لخطأ القياس المحتمل في عملية تقديرها، وذلك كأن يكون هذا المدى محدداً مثلاً بانحراف معـياري واحـد (±١) أو انحرافين معيارين (±٢) عن القيمة المتوسطة لمجموعة القيم المقدرة لهذه المبيعات تحت درجات احتمال مختلفة.

واقـتران عملـية التقدير بمقياس لخطأ القياس المحتمل فيها يوفر للبيانات المحاسبية ميزتين هامتين من الزاوية الإعلامية:

أولهمـا: أن المدى المحدد للقيمة المقدرة سيعطي فكرة عن مدى إهتمام المحاسب تجـاه اعتـبار الدقة في تقديراته مما يعطي فكرة أيضا عن حساسيته Sensitivity تجاه عامل المخاطرة المرافق لعملية التنبؤ في حالة عدم التأكد.

إذ من الواضح مثلاً، أنه اذا قدر المحاسب مبيعات المشروع في العام التالي بمبلغ ٢٠٠ ألف دينار وبمدى لخطأ القياس مقداره (±١) انحراف معياري عن القيمة المتوسطة، فإن حساسيته تجاه عامل المخاطرة في هذه الحالة ستكون أكبر منها في حالة تقديره لهذه المبيعات بنفس القيمة السابقة ولكن بمدى للخطأ مقداره (±٢) انحراف معياري.

وثانيهما: أن اقتران عملية التنبؤ بمقياس لخطأ القياس المحتمل، بالإضافة إلى أنه سيكون الإدارة من تقييم درجة دقة تقديرات المحاسب، سيساهم أيضاً في تحديد درجة احتمال عشوائية الانحراف الذي قد يحدث فيما بعد بين القيمة الفعلية للمبيعات وقيمتها المقدرة وهذا يضفي بعداً جديداً لعملية متابعة وتحليل انحرافات الموازنات التخطيطية.

أسئلة الفصل الثاني عشر

١- هناك شبه إجماع من قبل الباحثين، على تأكيد أهمية الدور المعاصر الذي تلعبه المحاسبة كنظم للمعلومات، كيف تثبت صحة هذه المقولة؟

٢- الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات فئتان اذكرهما، ثم تكلم عنهما بالتفصيل.

٣- لقد جرت محاولات عدة من قبل الباحثين لتحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات، ومن المحاولات الرائدة في هذا المجال دراسات قام بها Theil بين كيف استطاع هذا تحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات؟

٤- يقصد بالمحتوى الاعلامي للتقرير المالي قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع. على ضوء ما تقدم بين القاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، وما هي المبادئ التي تقوم عليها هذه القاعدة؟

٥- لقد اقترح Theil الدالة اللوغرتيمية كوسيلة لقياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي نظراً لخاصية الإضافة التي تتمتع بها هذه الدالة. فما هي هذه الدالة وما هي معادلاتها الرياضية؟ وكيف يمكن التعبير عنها بيانياً.

٦- لقد أثرت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام قياس المحاسبي من عدة وجوه، فما هي هذه الأوجة، وكيف تأثرت كل واحدة منها من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة؟

٧- تركت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثاراً على أساليب وطرق القياس المحاسبي، بين كيف جرى ذلك؟

٨- أيـاً كانـت طريقة تشغيل البيانات المحاسبية، هناك اعتباران هامان لابد من مراعاتهما من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات:

على ضوء ما تقدم حدد ما يلي:

- الاعتبارات التي يجب مراعاتها من قبل من يقوم بعملية تشغيل البيانات.

- لتحقـيق الاعتـبارات السابقة لابد للمحاسب أن يسلك مداخل معينة فما هي هذه المسالك.

٩- توجد العديد من أنواع المقاييس المستخدمة في عملية القياس فما هذه المقاييس وكيف ومتى يجري استخدام كل نوع منها.

١٠- اكتب مقالة علمية شاملة عن آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية.

الفصل الثالث عشر
المحتوى الإعلامي للتقارير المحاسبية

الأهداف: التعريف بقيمة التقارير المحاسبية من وجهة نظر مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات.

أولاً: مفهوم المحتوى الإعلامي للتقارير المحاسبية من وجهة نظر مستخدميها.

ثانياً: فرضية السوق المالي الكفؤ.

ثالثاً: قياس القيمة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية.

رابعاً: الخواص النوعيّة للمعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث عشر

المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية

مقدمة

كـــان مـــن أهـــم ثمار التطور الحادث في نظرية المحاسبة هو التوجه من المنـــهج التقلـــيدي الـــذي كان يتمحور حول الدور الحمائي للمحاسبة الى المناهج الحديـــثة والتي تتمحور حول دور المحاسبة كنظام للمعلومات. وقد عرف من تلك المناهج منهجان هما:

مـــنهج أو مدخل الإفادة في اتخاذ القرارات Decision usefuiness Approach ثم مـــنهج اقتصـــاديات المعلومـــات Information Economics Approach ويعطي المنهج الأخير أهمية خاصة لتقييم القيمة الاقتصادية للمعلومات المتوفرة في التقارير المالية من خلال استخدام أسلوب تحليل التكلفة / العائد.

إذ وفـــق هذا المنهج أي منهج اقتصاديات المعلومات ينظر الى المعلومات المحاسبية باعتبارها سلعة اقتصادية Economic Good وذلك على نقيض المناهج التقلـــيدية لـــنظرية المحاسبة التي كانت تعتبر تلك المعلومات سلعة بلا ثمن Free Good وهكـــذا وبموجـــب منهج اقتصاديات المعلومات يجب أن تعامل المعلومات المحتواة في التقارير المالية المنشورة وما يرافقها من افصاح على أنها سلعة خاصة للمنشأة التي تصدرها Private Good وليست سلعة عامة Public Good وحيث أن تلـــك المعلومـــات ليســـت بلا تكلفة لذا يجب أن يكون الفائدة المحققة منها بالنسبة للمنشأة تفوق التكاليف التي تكبدتها في اعدادها ونشرها.

أولاً: مفهوم المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية من وجهة نظر مستخدميها

يقصد بالمحتوى الاعلامي Informational Content للتقرير المحاسبي قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمنشأة مثل القرارات التي يتخذها المستثمرون بشأن توظيف أموالهم منها أو قرارات المقرضين بشأن منحها التسهيلات المصرفية. ونظراً لأن فئتي المستثمرين والمقرضين هم وبشكل عام أكثر الفئات استخداما للبيانات المحاسبية، لذا يجمع الباحثون على اعتبار مصالحهما بمثابة الدالة الأساسية التي يتم الاسترشاد بها في تقييم المحتوى الاعلامي للبيانات المالية المنشورة. والقاعدة الاساسية التي تحكم بناء هذه الدالة تقوم على مبدأين أساسيين هما:

١- أن الفائدة المحققة لمستخدم التقرير المالي بما تحويه من معلومات تزيد بزيادة قيمة المعلومات المحتواة فيه.

٢- أن المحتوى الاعلامي للتقرير المالي ممثلاً بقيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية تزيد بزيادة معدل التغير الحادث في قيم البنود المكونة لهذا التقرير وذلك على مدار الفترة الزمنية التي يغطيها هذا التقرير.

وهكذا وفي إطار المبدأين السابقين يمكن تمثيل الدالة التي تربط بين القيمة الاقتصادية للمعلومات التي يوفرها التقرير المالي والفائدة المحققة منها على النحو التالي:

ف α ق α ت

وذلك حيث:

ف = الفائدة المحققة لمستخدم التقرير

ق = قيمة المعلومات الاقتصادية المحتواة في التقرير

ت = معدل التغير في القيم المالية أو القياسات الممثلة لبنود التقرير على مدار الفترة الزمنية.

وبقصد تفسير مدلول هذه العلاقة سنعرض مثالاً لها من الحياة الواقعية.

بفرض وجود ثلاثة مستثمرين (أ، ب، جـ) كان كل منهم بصدد اتخاذ قرار استثماري بشأن توظيف أمواله في شراء أسهم المشروع (س) وقد رهن كل منهم تنفيذ قراره بتحقق شرط أساسي هو أن يكون الحد الأدنى المتوقع لصافي الربح المحقق في نهاية الفترة المحاسبية للمشروع (س) بمعدل ١٠% من رأس المال.

وفي محاولته لاتخاذ قرار بهذا الشأن، راجع كل منهم القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) على مدار عدة فترات محاسبية سابقة فكانت حصيلة هذه الدراسة ما يلي:

١- توقع المستثمر (أ) باحتمال (٠,٠٥) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح الذي سيحققه المشروع في نهاية العام الجاري هو ١٠% من رأس المال المستثمر بما يعني توقعه باحتمال ٠,٩٥ أن لا يحقق الحد الأدنى المطلوب، وعلى هذا الأساس قرر عدم استثمار أمواله في المشروع (س)

٢- أما المستثمر (ب) فقد توقع باحتمال (٠,٥٠) أن يكون الحد الأدنى لصافي الربح المتوقع للمشروع في نهاية العام الجاري ١٠% من رأس المال المستثمر.

ومعنى ذلك أنه توقع أيضاً باحتمال (٠,٥٠) أن لا يحقق المشروع هذا الهدف، لذا تردد في اتخاذ قراره وبذلك قرر انتظار صدور القوائم المالية الختامية للمشروع ليتخذ قراره حينئذ على هديها.

٣- لكن المستثمر (جـ) والذي كان متفائلاً جداً، فقد توقع باحتمال (٠,٩٠) أن يحقق المشروع في نهاية العام الجاري صافي ربح حده الأدنى ١٠% من رأس المال المستثمر، وباحتمال (٠,١٠) أن لا يحقق المشروع هذا الهدف، لذلك بادر فوراً باتخاذ قراره بتوظيف أمواله في المشروع.

والسؤال المطروح هنا هو:

بفرض أن القوائم المالية المنشورة للمشروع (س) والتي صدرت بعد اسبوعين فقط من تاريخ توقعات المستثمرين الثلاثة، أظهرت فشل المشروع في تحقيق الحد الأدنى لصافي الربح المطلوب وهو ١٠% من رأس المال المستثمر، إذ لم يحقق سوى صافي ربح بمعدل ٥% فما هي الآثار التي كانت ستترتب بسبب ذلك على القرارات الاقتصادية التي اتخذها المستثمرين الثلاثة، فيما لو أجلوا اتخاذ هذه القرارات الى ما بعد هذه القوائم.

١- بالنسبة للمستثمر (أ) فإن قراره ما كان ليتأثر، لأنه منذ البداية كان قد توقع وبدرجة احتمال كبيرة (٠,٩٥) أن يحدث ما حدث فعلاً. من هنا فالقوائم المالية المنشورة للمشروع (س) لم تحمل معها أية مفاجأة له وبالتالي يمكن القول، بأن هذا المستثمر كان سيكون أقل الثلاثة استفادة من المعلومات المحاسبية المحتواه في هذه القوائم طالما أن هذه المعلومات لم تكن سوى تأكيد لمعلومات كان قد توقعها بنفسه قبل نشر هذه القوائم.

٢- على العكس تماماً من المستثمر (أ) فإن المستثمر (جـ) كان سيجد مفاجأة كبيرة في المعلومات التي احتوتها القوائم المالية المنشورة للمشروع، لان ما تحويه من معلومات خالفت توقعاته تماماً حول صافي الربح المتوقع للمشروع. وعليه فإن هذا المستثمر كان بإمكانه الحصول على قدر كبير من الفائدة من المعلومات المحاسبية المحتواه في القوائم المالية المنشورة، ولو انتظر صدور هذه القوائم لكان قد اتخذ قراراً على نقيض تام مع القرار الذي اتخذه فعلاً.

٣- أما بالنسبة للمستثمر (ب) فالمعلومات التي حملتها القوائم المالية المنشورة للمشروع كانت في قيمتها الإعلامية وسطاً بين قيمتها من وجهة نظر زميله (أ)، وقيمتها من وجهة نظر زميله (جـ) بما يعني أنه كان سيحقق من هذه القوائم فائدة بدرجة أكبر من الفائدة التي حققها (أ) وأقل من الفائدة التي حققها (جـ) وهكذا لو أجل اتخاذ قراره إلى ما بعد صدور القوائم المالية المنشورة

للمشروع، فإن دور هذه القوائم كان سينحصر فقط في حسم تردده بعدم استثمار امواله في المشروع.

مما سبق يمكننا القول بأن المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة للمشروع (س) يختلف من وجهة نظر المستثمرين الثلاثة (أ، ب، جـ) فهذا المحتوى في قيمته مرتفع بالنسبة للمستثمر (جـ) ومنخفض بالنسبة للمستثمر (أ) ومتوسط بالنسبة للمستثمر (ب) واذا ما حاولنا تمثيل قيمة المعلومات المحتواه في القوائم الختامية للمشروع (س) من وجهة نظر هؤلاء المستثمرين بعلاقة رياضية لظهرت هذه العلاقة في شكل علاقة ترتيب على النحو التالي:

ق (أ) < ق (ب) < ق (جـ)

وبينما يمكن إظهار توقعات المستثمرين الثلاثة حول احتمال الحدث الاقتصادي وهو هنا تحقيق صافي ربح أقل من ١٠% من رأس المال المستثمر على النحو التالي:

ح (أ) > ح (ب) > ح (جـ)

وبمقارنة العلاقتين أعلاه نستخلص النتيجة التالية:

"تتناسب قيمة المعلومات الواردة في التقرير المالي حول حدث معين تناسباً عكسياً مع درجة الاحتمال التي كانت مقدرة لحدوث هذا الحدث من قبل متخذ القرار قبل وصول التقرير إليه"

وبناءً على النتيجة المستخلصة أعلاه، يمكن القول بأن التقرير المالي المؤكد ليس له محتوى إعلامي. بمعنى أن قيمة المعلومات المحتواه فيه صفراً. ذلك لأن قيمة حالة عدم التأكد المحيطة بتحقق الأحداث الاقتصادية التي يدور حولها التقرير، تساوي صفراً من وجهة نظر مستخدم هذا التقرير في اتخاذ قرار اقتصادي وبالطبع لا مجال لتخفيض حالة عدم التأكد من الصفر، وبالتالي ليس لهذا التقرير قيمة إعلامية من وجهة نظر متخذ القرار.

ويمكـــن التعبير عن مفهوم النتيجة السابقة في صيغة رياضية بالقول: بأن المحـــتوى الإعلامـــي للتقرير المالي، هو دالة متناقصة Decreasing function لاحـــتمال حدوث الحدث الاقتصادي الذي يدور حوله التقرير. وهكذا كلما كان هذا الحدث أكثر تأكيداً قبل وصول التقرير لمتخذ القرار، كلما نقص المحتوى الإعلامي لهذا التقرير والعكس بالعكس. وقد اقترح (Theil) الدالة اللوغرتيمية كوسيلة لقياس المحـــتوى الإعلامي للتقرير نظراً لخاصية الإضافة Additivity التي تتمتع بها هـــذه الدالة وعليه. يمكن التعبير عن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي غير المؤكد في صيغة رياضية على النحو التالي : [١]

$$\text{ق} = \text{ح لو } \frac{١}{\text{ح}}$$

أو بصورة رياضية أخرى:

$$\text{ق} = - \text{ح لو ح}$$

والمعادلة الرياضية أعلاه مبينة على ما يعرف بدالة شانون Shanon's Function والتي تتخذ الشكل التالي: [٢]

$$\mathbf{H\,P = Log\ \frac{1}{P} = - Log\ (P.)}$$

ويمكن تمثيل دالة شانون للمعلومات في صورة بيانية بالشكل التالي:

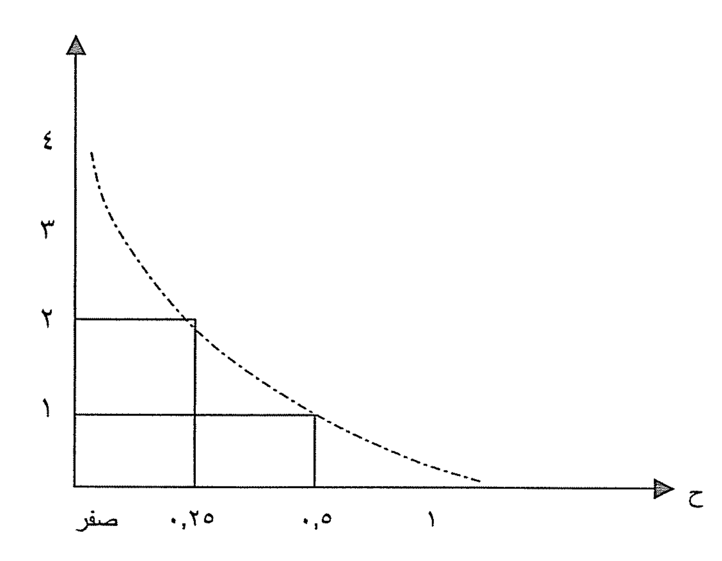
(١) Theil, H. "**On the Use of Information Theory Concepts in the Analysis of Financial Statements**" Management Science, May 1969, P. (159-468)

(٢) Lev, B., **Accounting & Information Theory**. Studies in Accounting Research (Evanston, III: A.A.A 1968) P. 4.

شكل رقم (١٣-١)

دالة شانون للمعلومات

قيمة معلومات التقرير المالي (ق)



درجة احتمال حدوث الحدث (ح)

والشكل أعلاه يوضح العلاقة العكسية القائمة بين متغيري الدالة وهما: (ق) القـــيمة الإعلامـــية للـــتقرير (ح) درجة احتمال حدوث الحدث لذا تكون (ق= صفراً) متى كان مستخدم التقرير المالي متأكداً تماماً من حدوث الحدث قبل حدوثه فعـــلاً وعـــندها (ح=١) علـــى العكس تماماً تكون ق = ما لا نهاية (α) متى كان احـــتمال حدوث هذا الحدث قبل حدوثه من وجهة نظر مستخدم التقرير صفرا. لأن مفاجأتـــه فـــي هذه الحالة عند وقوع الحدث فعلاً، ستكون مفاجأة تامة تبلغ الدرجة القصـــوى، لكـــن في الأحوال التي تتساوى فيها درجة احتمال حدوث الحدث. مع درجة احتمال عدم حدوثه، أي عندما تكون درجة احتمال وقوع الحدث (ح=٠,٥٠) حينئذ تكون (ق=١) .

ويمكن اثبات النتائج أعلاه رياضياً كالآتي:

عندما تكون ح = ٠,٢٥ فإن:

$$\text{ق م} = \text{لو}_{٢}\,\frac{١}{٠,٢٥} = \text{لو}_{٢}\,(٠,٢٥)^{-١} = -\text{لو}_{٢}\ ٠,٢٥ = ٢$$

وعندما تكون ح = ٠,٥ فإن:

$$\text{ق م} = \text{لو}_{٢}\,\frac{١}{٠,٥} = \text{لو}_{٢}\,(٠,٥)^{-١} = -\text{لو}_{٢}\ ٠,٥ = ١$$

وعندما تكون ح =١ فإن :

$$\text{ق م} = \text{لو}_{٢}\,\frac{١}{١} = \text{لو}_{٢}\,(١)^{-١} = -\text{لو}_{٢}\ ١ = \text{صفر}$$

ويقصد اضفاء بعض الواقعية على استخدامات الدالة السابقة في قياس المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية. يمكن تطويرها لتلائم متطلبات قياس المحتوى الإعلامي لتقرير مالي حول عدة أحداث بدلاً من حدث واحد كما هي عليه في صورتها السابقة. وفي هذه الحالة تأخذ هذه الدالة الشكل التالي:

$$\text{ق م} = -\ \text{ح}_{\text{ر}} \cdot \text{لو}\ \text{ح}_{\text{ر}}$$

حيث: ق = القيمة الإعلامية للتقرير المالي

ن = عدد الأحداث الواردة في التقرير (عدد بنود التقرير)

$\text{ح}_{\text{ر}}$ = احتمال وقوع الحدث (ر = ١، ٢، ٣ ... ن)

ثانيا: فرضية السوق المالي الكفؤ

بموجب هذه الفرضية تقوم كفاءة السوق المالي على عنصرين أساسيين هما:

١- أن تتوفر في الآلية التي تحكم السوق مجموعة الشروط التي تعكس في أسعار الأسهم الجارية جميع المعلومات المتاحة للمتعاملين فيه بالكامل.

٢- وبناء لما تقدم، فإن أي تغير في تلك الأسعار لن يحدث إلا بتوفر معلومات إضافية تبرر هذا التغير. وهكذا فإن معلومة ما تكون مفيدة وذات قيمة للمتعاملين في أسواق المال فقط إذا ما أدى توفرها في السوق إلى حدوث استجابة لها على أسعار الأسهم، وحينئذ يصبح لهذه المعلومة قيمة أو محتوى إعلامي.

من جانب أخر تحدد فرضية السوق المالي الكفؤ ثلاثة مستويات من الكفاءة هي: [٣]

١- المستوى الضعيف Weak Form ، وضمن هذا المستوى من الكفاءة، فإن أسعار الأسهم الحالية أو الجارية في السوق تعكس فقط المعلومات الموفرة للمستثمر عن اتجاه Trend الأسعار التاريخية للأسهم نفسها.

٢- المستوى شبه القوي Semi strong From ، وضمن هذا المستوى من الكفاءة فإن أسعار الأسهم الحالية أو الجارية تعكس بالإضافة إلى المعلومات التاريخية المعلومات الجارية أيضاً ولكن بشرط أن تكون هذه المعلومات عامة ومتاحة لجميع المتعاملين فيه بدون استثناء public Available .

٣- المستوى القوي Strong From ، في حدود هذا المستوى ستعكس الأسعار الحالية أو الجارية للأسهم المعلومات التاريخية والجارية وبنوعيها العامة public

(٣) Kam , V., op.cit, p 56 .

والخاصــة private أيضـاً وهــي المعلومات الخاصة التي تتوفر استثناء لبعض المتعاملين في السوق ضمن ما يعرف بظاهرة Insiders Informaion .

لكــن الواقــع العملي فإن أكثر هذه المستويات الثلاثة ارتباطاً بالمعلومات المحاسـبية والإفصاح المتوفر فيها هو المستوى الثاني (شبه القوى)، وذلك باعتبار أن المعلومــات العامــة والتي تكون عادة متاحة لجميع المتعاملين فيه هي البيانات المحاسبية المنشورة.

هــذا وبموجــب البناء النظري الذي تقوم عليه فرضية السوق المالي الكفؤ Efficient Market Hypothesis (EMH) وكذلــك نمــوذج تسـعير رأس المال/ الأصول Capital-Assets Pricing Model (APD) فإن المدخل أو المنهج التنبؤي لـنظرية المحاسـبة يفـترض وجود علاقة بين الأرقام المحاسبية التي تعرض في الـتقارير المالية وتقلبات الاسعار التي تحدث في الأسواق المالية. اذ كشفت العديد مــن الدراسـات التي أجريت في هذا المجال عن مجموعة من النتائج المؤيدة لهذا الافتراض مثل:

١- أن المعلومــات المحاسبية خاصة ما يتعلق منها بالأرباح Earnings تحمل في ثـناياها معلومات تنعكس على أسعار الاسهم في السوق المالي وقد كشفت هذه الدراسـات الاسهم في السوق المالي وقد كشفت هذه الدراسات في هذا الإطار عن ثلاث نتائج رئيسية هي:

أ- أن أسعار الاسهم تستجيب وبشكل عاجل للاعلان عن الأرباح. (٤)

ب- فــي تــاريخ الاعلان عن الأرباح فإن أية تغيرات غير متوقعة في هذه الأرباح وسواء كانت تلك الأرباح سنوية أم نصف سنوية أم ربع سنوية،

(٤) Beaver, W. H and Clark R., **The Association Between Unsystematic Security Returns and the Magnitematic Security Returns and the Magnitude of Earning Foracsts Errors**, Journal of Accounting Research, Autumn 1979 PP (316-340)

لابــد وأن يــرافقها تغــيرات غير متوقعة وفي الاتجاه نفسه في أسعار الأسهم.

أما بالنسبة للتغيرات المتوقعة في الأرباح فانها تنعكس ايضا وفي نفس الاتجاه على أسعار الأسهم، لكن مقدار هذا التغير في الأسعار لا يكون عادة كبيرا. (٥)

٢- توجــد نــتائج مخــتلفة فيما يخص المحتوى الاعلامي للتقرير المالي السنوي الرسمي الذي تصدره الشركات المساهمة العامة Formal Annual Report اذ كشفت بعض الدراسات التي أجريت في نطاقه عن أن الافصاح عن المبيعات الاجمالية للشركات لا يترب عليه أثر ملحوظ سواء على عوائد الاسهم أو على مخاطرها بينما للافصاح عن المعلومات القسمية أو عن رسملة عقود الايجار أثر ملحوظ على عوائد الاسهم ومخاطرها. (٦)

٣- كما كشفت تلك الدراسات عن أن المعلومات المستخلصة من الأرقام المحاسبية تخدم كثيرا مستخدميها في مجال توقع المخاطر المنتظمة Systematic Risks للاسهم. (٧)

٤- أن التغيرات التي تحدث في السياسات المحاسبية والافصاح عنها ليس لها أثر كبــير علــى أسعار الاسهم ذلك على أساس أن المستثمرين بخبرتهم الطويلة يكونــوا قادريــن على ادراك أثر تلك التغيرات بأنفسهم من خلال قراءة تلك الأرقام وذلك دون الحاجة إلى من يفسرها لهم. (٨)

(٥) Brown, P. and Kennelly J. W, **The Informative Content of Quarterly Earnings**, Journal of Business, July, 1972, PP (403-421)

(٦) Anderson R., **The Usefulness of Accounting and other, Information Disclosures in Corporate Annual Reports**. Accounting and Business Research, Autumn 1981 PP (259-265)

(٧) Cassidy D., **Investor Evaluation of Accounting Information** : Some Additional Evidence, Journal of Acc. Research , Autumn 1976 PP. (212-229)

(٨) Comiskey, E., **Market Response to Changes in Deprecation Accounting**. The Accounting Review April 1971, PP (271-285)

ومـن جانـب آخر تخدم البيانات المحاسبية في اشتقاق نماذج تقييم المنشأة Models of Firm Evaluation مـن هـذه الـنماذج مثلاً ذلك المعروف بنموذج Gordon [٩] والـذي يسـتخدم فـي أغـراض تقييم قيمة المنشأة من وجهة نظر المسـتثمرين. إذ يوضح هذا النموذج العلاقة بين البيانات المحاسبية وقيمة المنشأة مـن خلال تمثيل قيمة المنشأة بمقدار القيمة الحالية لتوزيعات الأرباح Dividends التـي يحتمل الحصول عليها في المستقبل، ذلك على أساس أن التوزيعات المتوقعة هي في حد ذاتها دالة Function للأرباح المتوقعة منها.

كذلـك نموذج Miller and Modigliani [١٠] والذي يقوم بخلاف النموذج السـابق علـى اعـتماد الـتدفقات النقدية المتوقعة Future Cash Flow بدلاً من التوزيعات دالة لتقييم المنشأة، وذلك بحجة أن تلك التوقعات النقدية المتوقعة هي في حقـيقة الأمر التي لها جذور في البيانات المحاسبية في حين أن توزيعات الأرباح هي انعكاس لسياسة Policy تنفذها ادارة المنشأة وقد أقنع هذا المبرر مجلس معايير المحاسـبة المالـية FASB علـى تبني هذا النموذج في البيان المفاهيمي رقم (١) SFAC No. 1

لكن من أهم العقبات التي تواجه تطبيق منهج الافادة Usefulness كأساس لتقيـيم المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية هي مشكلة الاختلاف Diversity في أغـراض المستخدمين. لكن ومع ذلك توجد خاصتان أساسيتان تشكلان معاً قاسماً مشتركاً من احتياجات هؤلاء المستخدمين ومن ثم لابد من توفرهما في المعلومات المحاسبية كي يكون لها قيمة اقتصادية وهاتان الخاصتان هما:

١- القـدرة التنـبؤية Predictive Ability بمعـنى أن تمكن تلك المعلومات من سيستخدمها الاستفادة منها في التنبؤ باحداث متوقعة في المستقبل.

(٩) Gordan M. J., **The Investment Financing and Valuation of the Corporation**, Richard, D, Irwin, 1962.

(١٠) Miller M. H and Modigiliani F., **Dividend Policy, Growth and the Valuation of Shares**, Journal of Business October, 1961, PP (411-433)

٢- القـدرة علـى المسـاءلة Account ability أي ان يمكن تلك المعلومات من سيستخدمها في تقييم أداء المنشأة بشكل عام وأداء إدارتها بشكل خاص.

ثالثاً: قياس القيمة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية:

يـتم قـياس قـيمة المعلومات المحاسبية وذلك في إطار ما يعرف بنظرية القرار Decision Theory أي كما أشرنا سابقا من زاوية قيمة هذه المعلومات في خدمة متخذ القرار. وللتعرف على أبعاد ذلك نسوق المثال التالي من الحياة الواقعية.

لنفترض أن الشخص (س) كان بصدد اتخاذ قرار استثماري لتوظيف مبلغ (١) مليون دينار وقد توفرت أمامه فرصتان بديلتان هما:

البديل (أ) أن يقوم (س) باقراض المبلغ لشخص آخر (ص) ولمدة سنة بمعدل فائدة قدره ١٥% سنويا

أو الـبديل (ب) أن يستثمر المبلغ نفسه في سندات حكومية ولمدة سنة بفائدة ١٢% سنوياً.

فـي هـذه الحالة يتوجب على (س) وبموجب مبادئ نظرية القرار أن يراعي قبل اختـيار أي من البديلين حالة عدم التأكد المحيطة بالمستقبل. لذا ومن قبيل تبسيط عملية التحليل نفترض ما يلي بخصوص البديلين (أ، ب)

فبخصـوص الـبديل (أ) والمتمـثل باقـراض المـبلغ للشـخص (ص) نفترض السيناريوهين التاليين:

سيناريو رقم (١) أن هناك احتمالاً وبدرجة ٨٠% بأن يتمكن (ص) من تسديد كامل مبلغ القرض وفوائده في الموعد المحدد.

أو السيناريو رقم (٢) أن يعجز (ص) وبدرجة احتمال ٢٠% عن السداد في الموعد المحـدد مما سيجعل (س) مضطرا للجوء إلى القضاء ومن ثم تحمل تكاليف قدرها ٢٠٠ ألف دينار من أجل استرداد القرض وفوائده.

أمـــا بخصوص البديل (ب) والمتمثل باستثمار المبلغ في السندات الحكومية ونظـــراً للاجماع السائد في عالم الأعمال على اعتبار تلك السندات أدوات مالية بلا مخاطـــرة Risk- Free ، لذا سنفترض أن هناك احتمالاً وبدرجة ١٠٠% لاسترداد قيمة السند وفوائده في موعد الاستحقاق المحدد.

هـــنا وباســـتخدام نظرية الاحتمالات الشخصية Subjective Probability يمكـــن احتســـاب المـــنفعة المحققـــة لمتخذ القرار (س) ممثلة بالقيمة الاقتصادية للمعلومات الموفرة عن كل من البديلين الاستثماريين (أ، ب) على النحو التالي:

١- للبديل (أ) إقراض المبلغ للشخص (ص)

(١,١٥٠,٠٠٠ × ٠,٨٠) + (٠,٢٠ × ٩٥٠,٠٠٠) = ١,١١٠,٠٠٠ دينار

حيـــث تمثل الأرقام في القوس الأول قيمة المبلغ وفوائده بافتراض استردادهما في الموعـــد المحدد مرجحه بدرجة الاحتمال حسب السيناريو رقم (١). وتمثل الأرقام فـــي القوس التالي قيمة المبلغ وفوائده بافتراض تعثر عملية السداد ومن ثم استرداد قيمة القرض وفوائده مطروحاً منها التكاليف وذلك بموجب السيناريو رقم (٢)

٢- وللبديل (ب) – استثمار المبلغ في السندات الحكومية

(١,١٢٠,٠٠ × ١) = ١,١٢٠,٠٠٠ دينار

وهكـــذا وبمقارنة المنفعة المحققة من المعلومات الاقتصادية للمستثمر (س) بموجب البديل (أ) مع قيمتها بموجب البديل (ب) وحيث أن

١,١٢٠,٠٠٠ > ١,١١٠,٠٠٠

إذن يكون من مصلحة المستثمر (س) اختيار البديل (ب) أي استثمار المبلغ بكامله في السندات الحكومية.

من جانب آخر يمكن استخدام المنهج التحليلي أعلاه في تحديد قيمة أكبر مبلغ يمكن للمســـتثمر (س) أن يدفعه للحصول على أية معلومات إضافية تكشف له مسبقاً عن الحدث الذي سيتحقق في المثال السابق.

فـــي هـــذه الحالة ستتم معالجة المثال السابق ولكن في إطار ما يعرف بمفهوم قيمة المعلومـــات الكاملة Value of Perfect Information ويقصد بمفهوم المعلومات الكاملة المعلومات المؤكدة Certained Information التي يمكن أن توفر للمستثمر بخصوص توقعاته بشأن الأحداث المستقبلية [١١] . هذا يعني بأنه ورجوعا للبيانات المـــثال السابق، فإن المستثمر (س) سيكون على معرفة مسبقة ومؤكدة بالمعلومات الاضافية التي ستوفر له بشأن السيناريوهيين الخاصين بالبديل (أ) والمتمثل بإقراض المبلغ الى الشخص (ص)

بناء عليه فإذا توفرت للمستثمر (س) معلومات مؤكدة عن السيناريو رقم (١) وهو (عـــدم تعـــثر (ص) فهـــذا يعني بأن التحقق الفعلي لهذا السيناريو سيجعل المنفعة العظمى للمستثمر (س) تتحقق باقراض المبلغ.

لكن وبخلاف ما تقدم فاذا توفرت للمستثمر (س) معلومات مؤكدة عن السيناريو رقم (٢) وهـــو (تعثر ص)، فهذا يعني بأن التحقق الفعلي لهذا السيناريو سيجعل المنفعة العظمى للمستثمر (س) تتحقق بشراء السندات الحكومية.

وعلـــيه فـــإن قيمة المنفعة العظمى التي ستتحقق من البديلين معاً بتوفر المعلومات الإضـــافية التـــي تلغـــى حالة عدم التأكد عنهما تعادل حاصل جمع الناتج المرجح بالاحتمالات الشخصية لكل منهما معا وعلى النحو التالي:

(١,١٥٠,٠٠ × ٠,٨) + (١,١٢٠,٠٠٠ × ٠,٢) = ١,١٤٤,٠٠ دينار

وعلـــى هذا الاساس تتمثل قيمة المعلومات الكاملة أي المؤكدة بالنسبة لمتخذ القرار (س) بالفـــرق بيـــن قيمة المنفعة التي كان سيحققها في حالة عدم التأكد ومقدارها ١,١٢٠,٠٠٠ عند اختياره البديل (ب) باستثمار أمواله في السندات الحكومية وقيمة المـــنفعة التـــي سيحققها فيما لو توفرت له معلومات إضافية تلغي حالة عدم التأكد ومقدارها ١,١٤٤,٠٠٠ أي :

(١١) Wolk, Tearney and Dodd, op.cit, p. 268.

١,١٤٤,٠٠٠ - ١,١١٢,٠٠٠ = ٢٤٠٠٠ دينار

وهـذا المـبلغ أي ٢٤٠٠٠ دينار يمثل أعلى سعر يمكن للمستثمر (س) أن يدفعه للحصـول علـى المعلومات الإضافية التي تكشف له مسبقا عن سيناريو الأحداث المستقبلية .

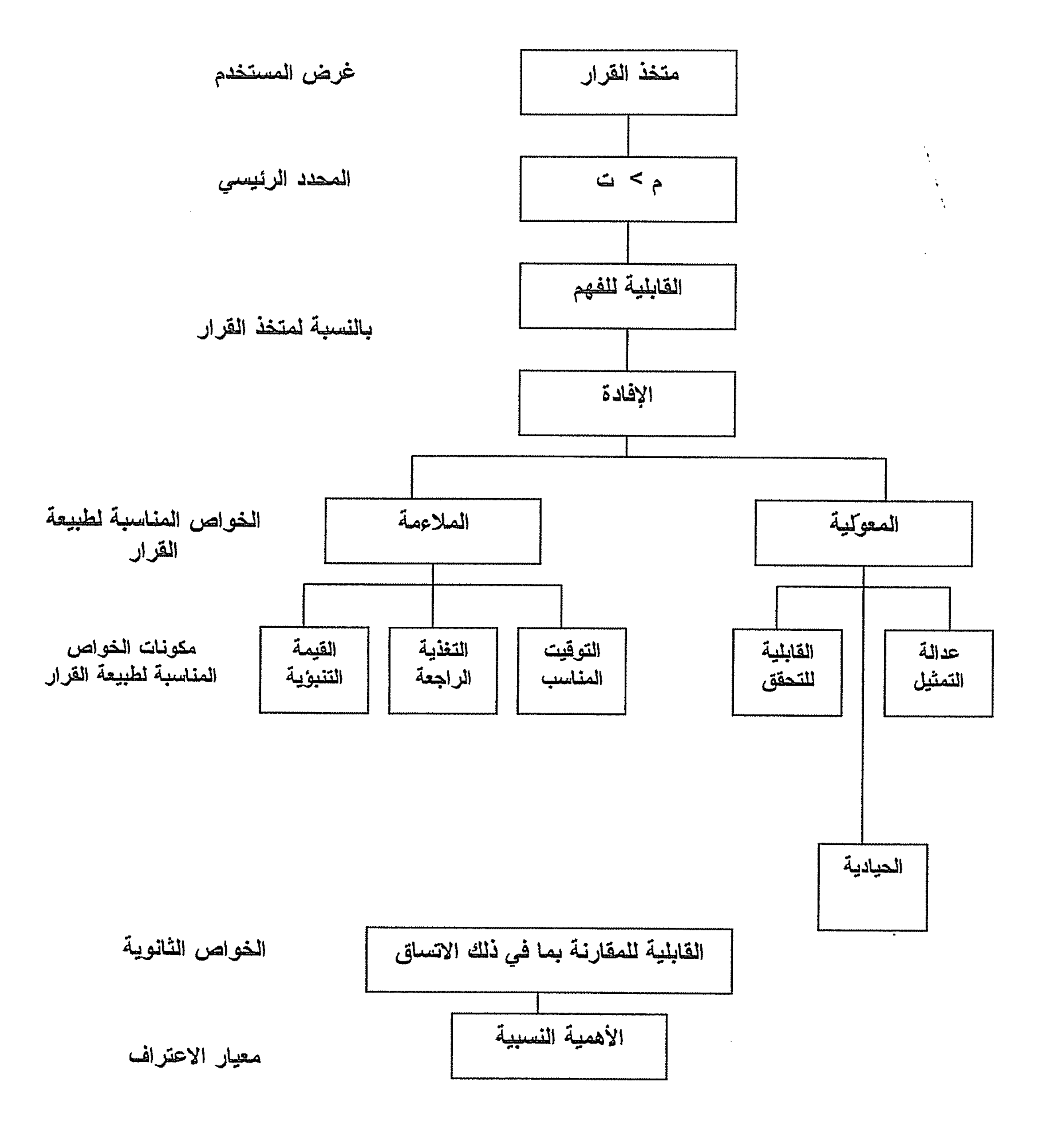
رابعاً: الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية

لكي يحقق الافصاح عن المعلومات المحاسبية الأهداف المرجوة منه والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم متخذ القرارات، لابد من أن تتوفر في تلك المعلومات مجموعة من الخواص النوعية. وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالـية (FASB) فـي البيان رقم (٢) الصادر عنه حول المفاهيم المحاسبية على النحو التالي كما هو موضح في الشكل رقم (١٣-٢).[١٢]

(١٢) FASB , SFAC , No.2 , p. 15 .

شكل رقم (١٣-٢)

الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية



لكن قبل عرض مدلول أو مفهوم كل خاصية من تلك الخواص لابد من الإشارة الى مبدأين أساسيين يحكمان تقييمها، وهذان المبدآن هما:

١- أن تقييم الأولوية أو الافضلية فيما بين تلك الخواص يجب أن يتم في ضوء غرض من سيستخدمها.

٢- أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات لمن سيستخدمها تفوق التكلفة التي سيتكبدها في توفير تلك المعلومات أي أن تكون:

م (المنفعة) > ت (التكلفة)

أما مدلول أو مفهوم تلك الخواص فنوضحه باختصار كما يلي:

١- القابلية للفهم Understandability

بمعنى أن تكون تلك المعلومات مفهومه من قبل متخذ القرار وتتأثر القابلية للفهم عادة من زاويتين. أي من زاوية مهارة وخبرة من يعد المعلومات Preparer من جهة، ثم من زاوية مهارة وخبرة من سيستخدمها User من جهة أخرى

٢- الإفادة Usefulness

أي أن تكون المعلومات المفصح عنها مفيدة لمستخدمها وهناك اتفاق عام على اعتبار المستخدم المقصود أو المستهدف واحداً من فئتين هما: المستثمرون والمقرضون، وذلك مع مراعاة أن يتم إعداد ثم عرض المعلومات في نطاق مفهوم البيانات المالية متعددة الأغراض Multi Purpose Financial Statements

ومن المفيد التذكير هنا مرة أخرى بأهمية تقييم هذه الخاصية أي الإفادة في إطار المتباينة التي سبقت الاشارة اليها والتي تنص على ضرورة أن لا تتجاوز تكلفة المعلومة الفائدة المحققة منها . ويمكن تقسيم تكلفة المعلومات الى جزئين رئيسيين هما:

أ- تكاليف مباشرة تشمل نفقات جمع وتصنيف البيانات ثم بعد ذلك نفقات تشغيلها Processing وصولاً الى المعلومات.

ب- تكاليف غير مباشرة تتضمن نفقات نشر البيانات المالية وما يلحق بها عادة من ايضاحات.

٣- الملاءمة Relevance

بمعنى أن تكون المعلومات ملائمة لأغراض المستخدم متخذ القرار وللملاءمة ثلاثة عناصر رئيسية هي:

١/٣- القيمة التنبؤية Predictive Value ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمنشأة أو بقوتها الايرادية.

٢/٣- قيمة التغذية الراجعة من المعلومة Feedback Value أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليها في تصويب أو تعديل توقعاته السابقة.

٣/٣- التوقيت المناسب Timeliness ويقصد بها ربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت ايصالها له ذلك لأن ايصال المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار ومن ثم ينزع عنها الفائدة المحققة منها.

هذا وفي سياق الحديث عن خاصية الملاءمة وعناصرها الثلاثة المشار اليها أعلاه لابد من التذكير بملاحظتين هامتين هما:

أ- لدى تقييم المعلومة من وجهة نظر مستخدمها هناك احتمال حدوث تناقض بين خاصية الملاءمة Relevance من جهة وخاصية الموضوعية Objectivity من جهة أخرى مما يوجب إجراء مقايضة Trade-off بين الخاصتين تكون الأفضلية فيها وفي معظم الأحيان لصالح الملاءمة على حساب الموضوعية.

ب- كما يوجد تناقض أو تنازع بين خاصية التوقيت المناسب Timeliness من جهة والدقة Accuracy من جهة أخرى. وفي هذا المجال أيضا لابد من حدوث نوع من المقايضة بينهما تكون الغلبة فيه لصالح التوقيت المناسب على حساب الدقة.

هـذا وإن اكـثر المجالات التي يحدث فيها التنازع بين الخواص المشار إليها أعلاه هي مجالات المحاسبة الادارية.

٤- المعولية أو الموثوقية Reliability

ويقصـد بالمعولـية أن تصلح المعلومات كأساس يمكن لمتخذ القرار الاعتماد عليها في التنبؤ. ولهذه الخاصية أيضا ثلاثة عناصر أساسية هي ما يلي:

أ- القابلـية للتحقق Verifiability بمعنى أن تكون المعلومة قابلة للتحقق من جهة صـحتها. وهـذا العنصر على علاقة وطيدة بمشكلة القياس المحاسبي كما أنه على صلة وثيقة أيضا بمبدأ الموضوعية Objectivity

ب- عدالـة التمثـيل Representational Faithfulness وهذا العنصر هو الآخر أيضـا علـى علاقة بنظرية القياس المحاسبي، وله أهميته القصوى باعتباره معـياراً أساسياً من المعايير التي تحكم اعداد البيانات المالية المنشورة والتي تلقى أهمية خاصة من قبل مدققي الحسابات .

جـ- الحـيادية Neutrality وهـذا العنصـر هـو الآخر ذو صلة وثيقة بمبدأ الموضـوعية ولـه أهمية خاصة يجب مراعاتها لدى اعداد البيانات المالية المنشـورة وذلك بالحرص على أن تظهر تلك البيانات حقيقة أوضاع الشركة مصدرة البيانات كما هي وليس بالصورة التي تحقق رغبة فئة بعينها مثل ادارة الشركة مثلا أو مساهميها.

٥- القابلية للمقارنة والاتساق Comparability and Consistency

تعتـبر هـذه الخاصية للمعلومات على قدر كبير من الأهمية بالنسبة للبيانات المالية المنشورة. إذ بدونها تصعب الاستفادة من تلك البيانات في مجال تقييم الأداء.

ولكـي تكون المعلومات المفصح عنها قابلة للمقارنة لابد من توفر عنصرين أساسيين هما:

أ- عنصـر التوحـيد Uniformity بالنسـبة للأساليب والطرق المتبعة في اعداد البـيانات المالـية المنشـورة وذلك سواء في مجالات القياس أو في مجالات الافصـاح. يقصد بذلك أنه كي يكون بالامكان مقارنة أداء الشركة (س) بأداء الشـركة (ص) والعاملتان في نفس المجال (صناعة النسيج مثلا)، يشترط أن تكـون الطـرق التي تستخدمها (س) في مجال الاستهلاك وتقييم بضاعة آخر المدة مثلا هي نفسها المستخدمة في (ص)

ب- عنصر الاتساق Consistency وهذا العنصر مكمل لما سبقه ويعني ضرورة توفـر الـتماثل فـي اتباع الأسس والمبادئ نفسها على مدار الفترات المالية المتتالـية وذلـك سواء في مجالات القياس أو في مجالات الافصاح كي تكون البيانات المالية المنشورة قابلة للمقارنة .

٦- الأهمية النسبية Materiality

وتلعـب هـذه الخاصـية دوراً هامـاً كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الافصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار. كما تعتبر أيضا معـياراً هامـاً فـي تنفـيذ عملية الدمج Aggregation لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة. ومن تسميتها يلاحظ بأنها أي الأهمية النسبية تعتبر مفهوماً نسبياً لا مفهوماً مطلقاً. وهذا ما يترتب عليه مشاكل متعددة عند تقييم الأهمية النسبية للمعلومات وسنتحدث عن هذه المشاكل في موضع لاحق من الكتاب (الفصل الخامس عشر).

أسئلة الفصل الثالث عشر

١- ما مدلول المحتوى الإعلامي للتقرير المحاسبي ؟

٢- حدد نوع العلاقة التي تربط بين الفائدة المحققة من التقرير المالي من جهة، وقيمة المعلومات المحتواة في هذا التقرير وكذلك معدل التغير الحادث في القيم المالية لبنود التقرير من جهة أخرى.

٣- تتناسب قيمة المعلومات الواردة في التقرير المالي بشأن حدث معين تناسباً عكسياً مع درجة الاحتمال التي كانت متعددة لحدوث هذا الحدث قبل وصول التقرير. أشرح مدلول هذه العبارة بمثال.

٤- لكي يكون للمعلومات المحاسبية قيمة اقتصادية لابد من توفر خاصيتين منها. حدد هاتين الخاصيتين.

٥- ترتبط كفاءة السوق المالي بتوفر عنصرين أساسيين ما هما؟

٦- وفقاً لفرضية السوق المالي الكفؤ (EMH) تصنف كفاءة أسواق ألمال في ثلاثة مستويات. حدد هذه المستويات مع المعيار الذي يحدد كل منها من خلال الربط بين تقلب الأسعار فيه ونوعية المعلومات الموفرة منه.

٧- يربط الباحثون بين التقلبات السعرية للأوراق المالية المتداولة في البورصة وطبيعة المعلومات التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية المنشورة. اشرح مدلول هذه العبارة من أمثلة.

٨- قارن بين نموذج Gordon ونموذج Miller في مجال تقييم المنشأة موضحاً الأسس التي يقوم عليها كل منهما.

٩- تتوقف المنفعة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية ليس على كمية المعلومات المفصح عنها بقدر ما تتوقف على نوعية تلك المعلومات. اشرح هذه العبارة وحدد الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل عام.

١٠- يقتضى الأمر في كثير من المجالات المحاسبية المقايضة فيما بين خاصية موضوعية المعلومة المحاسبية من جهة وخاصية ملاءمتها من جهة أخرى، أو المقايضة بين اعتبار دقة المعلومة من جهة واعتبار حقوقيتها من جهة أخرى.

١١- اشرح مدلول كل من الخواص التالية للمعلومات
الافادة ، الملاءمة ، الموضوعية ، القيمة التنبؤية ، المعوّلية (الموثوقية)، الأهمية النسبية، الاتساق (التماثل) ، عدالة التمثيل.

الفصل الرابع عشر
مفهوم وأسس الافصاح عن المعلومات المحاسبية

الأهداف: التعريف بأهمية وطرق وأساليب الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة.

أولاً: الجذور التاريخية لمفهوم الافصاح .

ثانياً: ماهية الافصاح المناسب.

ثالثاً: المقوماته الأساسية للافصاح عن المعلومات المحاسبية.

رابعاً: أساليب وطرق الافصاح عن المعلومات المحاسبية.

الفصل الرابع عشر
مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يلعـــب مفهـــوم الإفصـــاح المناسب Adequate Discolsure دوراً هاماً ومركـــزياً ســـواء في نظرية المحاسبة، أم في الممارسات المحاسبية. وقد تكرست أهمـــية هـــذا المفهـــوم بعدما لقيه من اهتمام كبير من عدة جهات منها: الجمعيات المهنية المحاسبية، وإدارات البورصات العالمية، وكذلك الباحثين خصوصاً المهتمين مـــنهم ببحـــث الجوانب المختلفة لفرضية السوق المالي الكفؤ Efficient Market Hypothesis ودراسة انعكاساته على حركة تداول وتقلبات أسعار الأوراق المالية.

وإن أيـــة مناقشة أو بحث لطبيعة الإفصاح المناسب، لابد وأن تتم في إطار أغـــراض المحاسبة المالية والتي تتمحور في نهاية الأمر حول غرض رئيسي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في إتخاذ قرارات اقتصـــادية تـــتعلق بالمنشأة مصدرة البيانات، كما تهيء لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشـــرات المالـــية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة كقوتها الإيرادية مثلاً، أو قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة أو طويلة الأجل.

وبســـبب الأهمـــية المـــتزايدة لمفهوم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، حرصـــت المجامع المهنية في شتى البلدان المتقدمة على إصدار معايير أو بيانات خاصـــة بالإفصاح، كما أن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) حرصت هي الأخـــرى علـــى إصدار أكثر من معيار خاص بالافصاح منها على سبيل المثال لا الحصـــر: المعـــيار رقـــم (٢٤) تحت عنوان "افصاحات الأطراف ذات العلاقة" والمعـــيار رقـــم (٣٠) تحـــت عنوان "الافصاح في البيانات المالية للبنوك" [1] هذا بالإضافة إلى أنها حرصت على تضمين كل معيار من المعايير المحاسبية الأخرى

---

(١) معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، صفحة (٥٩٧) ، ص ٦٧٧ .

الصادرة عنها قواعد خاصة بالافصاح حول المشاكل المحاسبية التي يعالجها المعيار. كما أن ادارات البورصات العالمية هي الأخرى أصبحت تولى اهتماماً كبيراً بموضوع الافصاح عن المعلومات المحاسبية بسبب تزايد أهمية تلك المعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية. لذا عمدت هيئة الأوراق المالية في الأردن مثلاً على إصدار تعليماتها الخاصة في هذا الشأن وألزمت جميع الشركات المدرجة في البورصة بالتقيد بتطبيق تلك التعليمات. (٢)

أولاً: الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح :

من زاوية تاريخية يرتبط تزايد أهمية مفهوم الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة وذلك عندما تحولت المحاسبة منذ بداية الستينات عن ما يطلق عليه الباحثون مدخل الملكية Owners Approach الى ما يعرف بمدخل المستخدمين Users Approach فبدخول هذه الحقبة التاريخية تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه كنظام لمسك الدفاتر Book Keeping System غايته الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد، كنظام للمعلومات Information System غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات. ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة ارتقى شأن بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح Disclosure والملاءمة Relevance والمصداقية أو الموثوقية Reliability والقابلية للمقارنة Comparability وذلك على حساب مبادئ أخرى مثل مبدأ التحفظ Conservatism والموضوعية Objectivity والقابلية للتحقق Verifiability . كما صاحب هذا التطور أيضاً انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى كانفتاحها مثلاً على النظرية الحديثة للمعلومات وهي التي قدمت للمحاسبين كثيراً من المفاهيم والأدوات التي عززت من

(٢) هيئة الأوراق المالية في الأردن، **تعليمات الافصاح عن البيانات المالية**، عام ١٩٩٨ .

أهمية دور مبدأ الإفصاح. ومن هذه المفاهيم والأدوات مثلاً مفهوم المحتوى الإعلامي للتقرير المالي، والدالة اللوغراتمية التي تعرف باسم واضعها Shannon وقد استخدمت هذه الدالة من قبل المحاسبين في قياس المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، وفي قياس تكلفة المعلومات، ومن ثم في تحديد المستوى المناسب لدمج بنود القوائم المالية المنشورة وذلك في ضوء خسارة المعلومات التي تترتب على هذا الدمج.

من جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة. إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا إهتماماً خاصاً للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة Portfolio Theory وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ Efficient Market Hypothesis وذلك ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بعد أن أصبحت هذه البيانات مصدراً رئيسياً للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في هذه الأسواق. وضمن هذا السياق شهد عام ١٩٧٤ حدثاً بارزاً ترك آثاراً جوهرية على مشكلة الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة. إذ صدر في الولايات المتحدة الأمريكية خلال ذلك العام تشريع عن الكونغرس ألزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث شروط وقواعد الإفصاح للوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة البورصة SEC وذلك بشأن الإفصاح عن المعلومات للشركات المساهمة الأخرى المدرجة في البورصة. وقد ترتب على ما سبق انعطاف هام في مسيرة الإفصاح عن المعلومات في ميزانيات البنوك الأمريكية تجلت مظاهره في سمتين رئيسيتين:

أولهما: اتساع نطاق هذا الإفصاح ليشمل معلومات كانت ادارات البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات.

وثانيهما: تمثلت بتحول التركيز من أهداف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح الفئات الأخرى مثل المساهمين والمستثمرين والمقرضين.

وفي المسار نفسه أصدرت كذلك اللجنة الدولية للمحاسبة (IASC) المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٠) ISA No 30 والخاص بعرض قواعد الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة للبنوك. (٣)

ثانياً: ماهية الإفصاح المناسب :

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيره في البيانات المالية المنشورة. وينبع هذا الإختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة. فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد البيانات المالية المنشورة مثلاً وهو إدارة المنشأة حيال مشكلة الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من يدقق هذه البيانات وهو مدقق الحسابات أو نظرة من سيستخدمها من رجال الأعمال. كما أن نظرة هؤلاء جميعاً قد لا تلتقي أيضاً مع نظرة جهات الرقابة والإشراف على المهنة كدواوين المحاسبة، والبنوك المركزية، وهيئات البورصة والمجامع المهنية.

من هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال، وعلى هذا الأساس لابد من وضع المشكلة ضمن إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرها وبشكل يوفر الإتفاق على حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف.

ضمن هذا السياق يحدد الباحثون مستويين من مستويات الإفصاح هما:

أ- المستوى المثالي للإفصاح The Ideal Level of Disclosure .

ب- المستوى المتاح أو الممكن من الإفصاح The Attainable Level of Disclosure .

(٣) معايير المحاسبة الدولية، **معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٠)** ، مرجع سبق ذكره، صفحة (٦٧٧) .

ومع أنه يمكن من الناحية النظرية البحتة تحديد العوامل والإعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للإفصاح، إلا أن ما يجب فهمه هو أن هذا المستوى لا يمكن توفيره من ناحية واقعية (في وقتنا الحاضر على الأقل) وذلك لعدة أسباب لعل من أهمها على حد قول (Sterling, 1983) هو عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية بمثابة المدخلات لها. وكذلك لعدم الإلمام أيضاً بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية. هذا إضافة إلى التفاوت الكبير الحادث في استجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي والتي تكون مصداقيتها في كثير من الأحيان محل تساؤل بسبب حقيقة خضوع هذه النظم للعديد من القيود والمحددات المفروضة عليها من خلال مجموعة من الفروض والأعراف المحاسبية التي تحكم أساليب جمع وقياس مخرجات هذه المظم. (٤)

من هنا، وضمن المعطيات المشار إليها أعلاه، يربط معظم الباحثين معيار الإفصاح المناسب بمعيار الإفصاح الواقعي، أي الإفصاح الممكن أو المتاح، وكان (Moonitz, 1961) من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الإفصاح المناسب، وذلك في دراسة له صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وقد بين في دراسته هذه أن معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية يجب أن يكون مرناً في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، ثم الطرف أو الأطراف التي ستستخدم هذه المعلومات، وأخيراً توقيت الإفصاح عن تلك المعلومات. ولخص مفهومه هذا

(٤) Sterling Robert R., "**Accounting Research, Education and Practice**," The Journal of Accountancy. September 1983, PP (44-52) .

للإفصاح المناسب بالقول: *"يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة"* (٥)

من جانب آخر حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد نفسه، لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق وهو معيار التقرير، ماهية الإفصاح المناسب بما يلي:

"إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضاً بالملاحظات المرفقة بها، وبمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم" (٦)

ثالثاً: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

١- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
٢- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
٣- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
٤- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
٥- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

(٥) Moonitz , M., op.cit , P. 48.

(٦) Committee on Auditing Procedures of the AICPA, **Statement on Auditing Standards No.1** (AICPA, N.Y 1973) P. (78)

١- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية. كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات. فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية، الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون، والمحللون الماليون، والموظفون، والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها. وقد كرس (Devine, 1961) أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: *"إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضاً مختلفة"*. لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض استخدامها، كما أن تحديد هذه الجهة سيساعد أيضاً في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة وذلك سواء من حيث المحتوى Content شكل أو صورة العرض Prsentation . ذلك لأن مدى ملاءمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في البيانات المالية، ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تمتلكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الإيضاحات (٧). مما يعني ان إيضاحات تكون ملائمة لاستخدامات فئة أو جهة معينة. قد لا تكون بالضرورة ملائمة لاستخدامات فئة أو جهة أخرى لا تمتلك المهارة والخبرة الكافيتين لفهم تلك الايضاحات. وبناء على ذلك يجب إعداد التقارير المالية في ظل فرضية أساسية هي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير، مما يضع معدي هذه التقارير أمام خيارين رئيسين:

(٧) Carl T. Devine, "**Some Conceptual Problems in Accounting Measurement**. "Research in Accounting Measurement. Edited by R. Jaedicke and Y. Ijiri. (A.A.A Evanston, Fll. 1961, P (11191)

الخيار الأول يكون بإعداد التقرير المالي الواحد وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي ستستخدم هذا التقرير، وخيار كهذا إضافة الى صعوبة تطبيقه، فإنه أيضاً مكلف جداً ويتعارض مع مبدأ الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تؤكد على ان تكلفة المعلومات يجب ان لا تزيد عن العائد المتوقع منها. أما **الخيار الثاني** فيكون بإصدار تقرير مالي واحد لكنه متعدد الأغراض Multi-Purpose Report بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين. وهذا الخيار أيضا مثل سابقه غير واقعي، ومن الصعب تطبيقه، لأن تطبيقه سيجعل التقارير المالية كبيرة الحجم، ومفرطة جداً في التفاصيل.

إزاء هذه المشكلة يقترح الباحثون حلاً واقعياً ومعقولاً وذلك بتطبيق نموذج التقرير المالي الذي يلبي احتياجات **مستخدم مستهدف Target user** يتم تحديده من بين الفئات المتعددة التي ستستخدم هذا التقرير، وليتم بعد ذلك جعل هذا المستخدم المستهدف محوراً أساسياً في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية فيه. لكنهم أي الباحثين وإن اتفقوا في معظمهم على مبدأ المستخدم المستهدف كقاعدة أساسية لتحديد ابعاد الإفصاح المناسب في التقارير المالية، فإنهم يختلفون بشأن تحديد هوية هذا المستخدم.

فأحد الباحثين هو (Cowan, 1968) يرى بأن المستثمر العادي The Average investor المهارة المحدودة هو من يجب اعتباره المستخدم لتلك البيانات[٨] بينما يرى الباحثان (Mautz and Sharaf, 1981) عكس ذلك فيرشحان بدلاً من ذلك المحلل المالي ليكون المستخدم المستهدف الذي يحدد أبعاد الإفصاح في القوائم المالية المنشورة. وقد بنيا موقفهما هذا على أساس "أن المستثمر العادي يكون في معظم الاحيان غير مؤهل لفهم المعلومات المحاسبية، هذا على عكس المحلل المالي الذي- بما لديه من تأهيل وخبرة مهنية- يكون الأكثر قدرة على فهم

(٨) Cowan, T.K. "**A pragmatic Approach To. Accounting Theory**" The Accounting Review, Jan. 1968 . P (99)

وتفسير تلك المعلومات[٩] أما الباحث (Chethovic, 1965) فيعتمد رأياً وسطاً بين الرأيين السابقين حين يستخدم ما يعرف بمفهوم **القارئ المعياري** Standard reader للقوائم المالية أساساً لتحديد المستهدف. ويعرف القارئ المعياري "بأنه يحتل من حيث مهارته في تفسير القوائم المالية مكاناً وسطاً بين المستخدم الماهر للمعلومات المحاسبية والمستخدم غير الماهر لتلك المعلومات" [١٠]

لكن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1973) نحا منحى أكثر شمولية في تحديد هوية المستخدم المستهدف بحيث لا يبقى محصوراً بفئة وحيدة معينة فقط من الفئات المستخدمة للتقارير المالية، بل يتعدى ذلك ليشمل مجموعة الفئات الرئيسية المستخدمة لهذه التقارير. وقد بنى موقفه هذا على **مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض** الذي سبقت الإشارة إليه. من هنا جاء في أحد تقارير اللجان المنبثقة عن المعهد ما نصه: "إن الغرض الأساسي للقوائم المالية هو أن تخدم بصورة رئيسية أولئك الذي تكون سلطاتهم وإمكاناتهم ومواردهم في الحصول على المعلومات من مصادر أخرى غير تلك القوائم محدودة، لذا يعتمدون عليها كمصدر أساسي للمعلومات المتعلقة بنشاط المنشآت وبناء عليه يجب تصميم تلك القوائم من حيث الشكل والمحتوى بحيث تخدم الأغراض العامة أو العريضة لجميع الفئات المستخدمة لهذه القوائم وهم ملاك المنشأة والدائنون، والمديرون وغيرهم، ولكن مع التركيز بشكل رئيسي على احتياجات الملاك الحاليين والمحتملين والدائنين. [١١]

(٩) Mautz Robert K. and Hussein A. Sharaf. "**The Philosophy of Auditing**" (A.A.A Evanston, ILL. 1981, p (191)

(١٠) Chethovich, M. N. "**Standards of Disclosure and Their Development**" The Journal of Accountancy, Dec. 1965, pp (149-156).

(١١) AICPA, **A Study Group on The Objectives of Financial Statement**, (AICPA) N.Y Oct. 1973, P. (17)

وبناءً على ما تقدم فقد استقر الرأي النهائي في عالم المهنة على جعل المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية ممثلاً في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية ولكن مع إيلاء عناية أكبر نحو احتياجات ثلاث فئات رئيسية منها وفق ترتيب للأولويات والفئات المقصودة هنا: الملاك الحاليون، والملاك المحتملون، والدائنون.

٢- أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة Information relevance وفي هذا الإطار تلتقي وجهتا نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية. وهما: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في احد التقارير الصادرة عنها عام/ ٦٦ على ما يلي:

"في حين تعتبر الأهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح. تعتبر الملاءمة Relevance المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح. لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة اعداد المعلومات والإفصاح عنها من وجهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى." (١٢)

وفي تعريفه لخاصية ملاءمة المعلومات يقول (Shwyder, 1978) ما نصه:

"تعتبر معلومة ما ملائمة لمستخدم معين، إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين. فرقم صافي الربح مثلاً يعتبر معلومة ملائمة لقارئ البيانات المالية نظراً لوجود احتمال كبير في أن يستخدم هذا القارئ تلك المعلومة في

(١٢) American Accounting Association "**Astatement of Basic Accounting Theory**" (A.A.A. Evanston, ILL. 1966. P (7).

غرض ما، بينما لا يعتبر عدد نوافذ المنشأة التسويقية معلومة ملائمة للقارئ نفسه نظراً لضعف احتمال استخدامها من قبله في أي غرض كان" (١٣)

لذا لابد قبل تحديد ما إذا كانت معلومات معينة ملائمة أو غير ملائمة من أن يحدد أولاً الغرض الذي ستستخدم فيه. إذ إن معلومة ملائمة لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل او لمستخدم بديل. ومن الشواهد العملية على صحة هذا الرأي نتائج دراسة اختبارية قام بها احد الباحثين هو (Backer, 1970) وذلك على عينة من محللي الاستثمار ومحللي الائتمان. وقد كشفت دراسته هذه عن "أن هاتين الفئتين الرئيستين من مستخدمي المعلومات المحاسبية توليان اهتماماً مختلفاً نحو بنود معينة في القوائم المالية" (١٤) كما توصلت إلى النتيجة نفسها دراسة ميدانية قام بها باحث آخر وذلك على قطاعي البنوك والاستثمار في دولة الكويت. (١٥)

في حين أن دراسة أجريت في الأردن، ولكن على فئتي المستثمرين الأفراد والمحللين الماليين، كشفت عن عدم وجود اختلاف كبير بين الاهتمام الذي تبديه كل فئة منهما نحو بنود المعلومات التي تحتويها التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية (١٦) ولا عجب من اختلاف نتيجة هذه الدراسة عن النتائج التي توصلت إليها الدراستان السابقتان، إذ إن هذا الاختلاف مرتبط أساساً

(١٣) Shwayder. K., "**Relevance**" The Journal of Accounting Research, Spring 1978, PP (86-87)

(١٤) Backer , M., "**Financial Reporting for Security Investments and Credit Decisions** "National Association of Accountants, N.Y. 1970, P (65)

(١٥) محمد مطر "**الأهمية النسبية للبيانات المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة بدولة الكويت، كمصدر للمعلومات لمتخذي قرارات الاستثمار وقرارات الاقراض**" مجلة دراسات، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، شباط ١٩٨٨، ص ص (٢٣-٦٥)

(١٦) فوزي غرايبة ورندا النمر "**مدى توفر الايضاحات في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن**" مجلة دراسات، المجلد الرابع عشر، العدد الثامن، ١٩٨٧، ص ص (٩-٣٢)

باختلاف طبيعة المعلومات التي يحتاجها قرار الإئتمان عن تلك التي يحتاجها قرار الاستثمار.

٣- طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، كذلك الغرض الذي ستستخدم فيه، تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية، وهي: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، والأرباح المحتجزة. ثم قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية. لكن نظراً لتعذر الافصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزء من تلك القوائم.

لكن القوائم المالية تعد في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها. لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على كل من نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم. ومن هذه الافتراضات مثلاً اعتماد مفهوم الصفقة السوقية Market transaction معياراً لتسجيل الأحداث الاقتصادية في السجلات المحاسبية، كذلك التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس لإثبات وتقييم الأصول. فمفهوم الصفقة السوقية يشكل في رأي (Bedford, 1973) "قيداً يؤثر على نطاق المعلومات المحاسبية، فيستبعد من نطاقها كثيراً من الأحداث الاقتصادية التي قد تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية، بينما يجعل مبدأ التكلفة التاريخية مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك والتساؤل" (١٧)

(١٧) Bedford, Norton M., "**Extensions of Accounting Disclosure**" Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, N.J. 1973, P (67)

ومن المفاهيم الأخرى التي قد تشكل قيداً على نطاق الإفصاح المحاسبي: مفهوم الأهمية النسبية، ومفهوم الحيطة والحذر، فمفهوم الأهمية النسبية مثلاً يفرض على المحاسب لدى إعداد القوائم المالية دمج بنود هذه القوائم وفق عدة معايير أهمها معيار الحجم النسبي Relative volume مما يقود في بعض الأحيان الى دمج بنود تكون مهمة من وجهة نظر بعض مستخدمي البيانات المالية بالرغم من انخفاض حجمها النسبي. كما أن عدم وجود أساس محدد لتعريف مفهوم الحيطة والحذر، ينشأ عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقه من قبل المحاسبين، فتترتب عليه بالتالي آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

إزاء ما تقدم يرى كثير من الباحثين بأن توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية، يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف التي تحكم إعداد هذه القوائم، والخطوة الأولى التي يرونها في هذا السبيل تتمثل في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص او المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملاءمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات، وذلك على اساس أن خاصية الملاءمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات الذي يجب ان يتمحور حوله مفهوم الإفصاح المناسب مما يجعل من الضروري حسب رأي Bedford "إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملاءمة من جهة، والخواص الأخرى للمعلومات التي تمثل قيداً على ملاءمتها كالموضوعية، والقابلية للتحقق، والأهمية النسبية من جهة أخرى" (١٨)

هذا ولقد قاد ترجيح كفة خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى للمعلومات المحاسبية إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من زوايا متعددة مثل:

(١٨) Ibid, P. (70)

(أ) الدعـوة إلـى استخدام أنماط جديدة من المقاييس المحاسبية مبنية على مفاهيم مسـتمدة من نظرية الاحتمالات، وتظهر أهمية هذا المدخل الجديد في القياس المحاسـبي حسب رأي Bedford عندما نعلم بأن كثيراً من الأرقام التي تظهر فـي القوائـم الماليـة كمخصصـات الديون المشكوك فيها مثلاً، ومصاريف الاستهلاك وغيرها، إنما يتم تقديرها في ظل حالة من عدم التأكد مما يجعل من قـيمها التي تظهر بها في القوائم المالية محل تساؤل. وهذا يجعل من استخدام المقاييس الاحتمالية كالمدى، والتباين، والإنحراف المعياري.. الخ للتعبير عن قيم بنود كهذه، أكثر واقعية من التعبير عنها بقيم مفردة.

(ب) شـيوع اسـتخدام مفهـوم المقايـيس المتعددة The Concept of multiple measures في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية. من ذلـك مثلاً الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت جنباً إلى جنـب مع تكلفته التاريخية وذلك في حالة وجود فرق جوهري بينهما. ومنها أيضاً ما دعا إليه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الرأي رقم (APB Opinion No. 15) وذلـك بشـأن الإفصاح عن عائد أو ربحية السهم العادي Eps . إذ دعا إلى وجوب الإفصاح عن هذا العائد محسوباً بطريقتين هما: [١٩]

١- العائد الأساسي للسهم العادي Primary Eps

٢- العائد المخفض بحقوق الأدوات الأخرى القابلة للتحويل Fully diluted Eps

ومن الأمثلة على هذه الأدوات: الأسهم الممتازة والسندات القابلة للتحويل إلى أسهم عادية.

(ج) الإفصاح عن معلومات جديدة لم تكن تتضمنها القوائم المحاسبية التقليدية، مثل الإفصاح عن بيانات محاسبية الموارد البشرية، وبيانات المحاسبة الاجتماعية، والمعلومات القسمية Segmental Information .

(١٩) ApB, Opinion No. 15 "**Earnings per Share** (AICPA, N.Y. 1969, P. 36)

(د) الإفصـاح عـن التنـبؤات والـتوقعات المالية Financial forecasts and projections مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطرة المحسوبة لدقة المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات والتوقعات.

(هـــ) الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحـدث في المستويات العامة للأسعار، وذلك في الأقطار التي تسودها معدلات تضخم مرتفعة نسبياً.

لكن هناك اعتبارين مهمين لابد من مراعاتهما لدى أي حديث عن ضرورة توسـيع نطـاق الإفصـاح عن المعلومات المحاسبية: **الإعتبار الأول** هو أن بعض الجوانـب الجديـدة للإفصـاح المطلـوب توفيره تتطلب من المحاسبين مهارات وخـبرات متخصصـة جـداً ما زالت محدودة جداً لديهم منها على سبيل المثال: الإفصـاح عـن معلومات المحاسبية الاجتماعية. إذ ما زال كثير من المحاسبين لا يسـتطيعون توفـير متطلباته سواء من حيث مهارات القياس أم من حيث مهارات العرض وطرق الإفصاح.

أمـا **الاعتبار الثاني**: فهو أن الدعوة لتوسيع حدود الإفصاح عن المعلومات المحاسـبية يجب ان لا تعني الإغراق المفرط بالتفاصيل الكثيرة التي قد تؤدي في نتائجها الى آثار عكسية تربك المستخدمين على حد قول (Ross, 1978) الذي "يرى بـأن الإفصـاح الموفـر حالياً لمستخدمي القوائم المالية هو مفرط من حيث الكم ويـتجاوز احتـياجاتهم. والهدف المرغوب فيه فقط هو التركيز على توفير الجانب الآخر من الافصاح، أي جانب النوع وذلك بالسعي نحو تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها" [٢٠] كما يدعم هذا الاتجاه في تقليص جانب التفاصيل في المعلومات لحسـاب تحسين نوعية المعلومات باحثان آخران هما (Dudycha and Naylor) بقولهمـا: "إن الإفـراط في تفاصيل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد يقود في

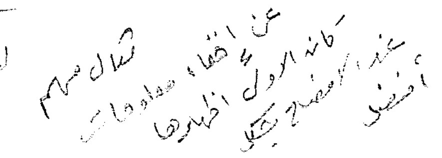
(٢٠) Howard Ross, "**The Elusive of Accounting**" The Ronald Press Co. N.Y. 1978 P.(213)

كثـــير من الأحيان الى توفير معلومة غير جيدة تعقب معلومة جيدة، مما يؤدي إلى تخفـيض فـــي نوعـــية القرار، وهذا بعكس حال إذا لم يتوفر لمتخذ القرار سوى المعلومة الجيدة فقط.

٤- أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يفترض الباحثان (Ijiri, and Jaedicke) بأن "البدائل المختلفة من الأساليب وطـــرق عـــرض المعلومات في القوائم المالية المحاسبية تترك آثاراً مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات. ولذا يتطلب الإفصاح المناسب ان يـــتم عـــرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها. كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءاتها بيسر وسهولة" (٢١)

وفـــي هـــذا الإطـــار كشفت دراسة اختبارية أجريت عام ١٩٦٤ (٢٢) على التقارير السنوية للشركات المساهمة بقصد الوقوف على مدى قابليتها للقراءة والفهم مـــن مســـتخدمي البـــيانات المالـــية" عن ان القدرة على قراءة هذه التقارير وفهم مضـــمونها يتطلـــب قدراً كبيراً من المهارة والخبرة كما كشفت عن النتيجة نفسها دراسة أخرى مماثلة كانت قد أجريت عام ١٩٧٤ على ملاحظات الحسابات. لذا من المهـــم جداً – بصدد توفير الإفصاح المناسب – أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عـــرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء إليه. وقد ضرب أحد الباحثين وهو (Healy, 1989) مـــثلاً على ذلك بما قامت به إحدى الشركات الأمريكية المساهمة عندما تعمدت دفن معلومة مهمة تتمثل في إيضاح يبين بأنها كانت قد حققت الجانب



(٢١) Ijiri, Yuji and Jaedicke, Robert **"The Effects of Accounting Alternatives on Management Decisions"** Research in Accounting Measurement, Op.cit, PP (168-199)

(٢٢) Fred, J. Soper and Robert Dolphine Jr. **"Readability and Corporate Annual Reports"** The Accounting Review, April 1964, PP(358-362)

الأكبر من أرباحها السنوية من عملية اجنبية وحيدة، وقد هدفت من ذلك إلى إخفاء حقيقة كون عملياتها المحلية غير مربحة" (٢٣)

عمومـــاً جـــرى العـــرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمـــة علـــى قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصـــاح عـــن المعلومـــات الأخـــرى خصوصاً التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم، أو في جداول اخرى مكملة تلحق بها. كما يتطلب الأمـــر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها اذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

(٢٣) Healy, D., **"Disclosure What the Analyst Would Like to See?** The Magazin of Wall Strect No 3. 1989, P. 25-32 .



أسئلة الفصل الرابع عشر

١- يكتسب مفهوم الافصاح عن المعلومات المحاسبية أهمية متزايدة في عصرنا الحاضر، علل ذلك.

٢- تحول اهتمام الباحثين في الأونة الأخيرة من مفهوم الافصاح المثالي (الكامل)، الى مفهوم الافصاح الواقعي (المناسب). اشرح أسباب ذلك.

٣- مفهوم الافصاح المناسب مفهوم نسبي، لكن هناك معيار متفق عليه. في هذا الشأن يمكن الاستفادة منه في تقييم هذا الافصاح. ما هو هذا المعيار؟

٤- عدد المقوّمات الرئيسية التي يقوم عليها الافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة.

٥- ماذا يعني مصطلح (المستخدم المستهدف) وما علاقة هذا المصطلح بمستوى الافصاح المناسب؟

٦- ماذا يقصد بالقوائم المالية ذات الأغراض المتعددة؟

٧- يوجد من بين المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليه من يشكل قيدا على مستوى الافصاح عن المعلومات المحاسبية، أذكر أمثلة على تلك المفاهيمّ والمبادئ.

٨- ماذا يقصد بمصطلح العائد الأساسي للسهم العادي والعائد المخفض للسهم العادي؟

٩- يتوجب تطبيق مبدأ الافصاح عن المعلومات المحاسبية في إطار مبدأ الجدوى الاقتصادية للمعلومات اشرح هذه العبارة.

١٠- تتوقف الفائدة المحققة من الافصاح عن المعلومات على توقيت توفير هذا الافصاح من جهة وكذلك على المكان الذي يتم فيه هذا الافصاح من جهة أخرى. أشرح مدلول هذه العبارة.

١١- كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على مفهوم الافصاح عن المعلومات المحاسبية. علل ذلك .

الفصل الخامس عشر
قواعد الافصاح عن المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

الأهداف: التعريف بقواعد الافصاح عن المعلومات بموجب معايير المحاسبة الدولية.

أولاً: الافصاح عن السياسات المحاسبية.

ثانياً: المعلومات التي يتوجب الافصاح عنها في البيانات المالية المنشورة.

١- قواعد خاصة بالافصاح العام.

٢- قواعد خاصة بالافصاح في الميزانية العمومية.

٣- قواعد خاصة بالافصاح في قائمة الدخل.

٤- قواعد خاصة بالافصاح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

٥- قواعد خاصة بالافصاح في قائمة التدفق النقدي.

ثالثاً: جوانب أخرى من الافصاح المطلوب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

الفصل الرابع عشر
قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

لقد أولت معايير المحاسبة الدولية والتي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عناية كبيرة نحو اعتبارات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. فبالإضافة الى وضع ثلاثة معايير خاصة في هذا الشأن هي المعيار رقم (١) وهو بعنوان (عرض البيانات المالية) والمعيار رقم (٢٤) وهو بعنوان (افصاحات الأطراف ذات العلاقة) والمعيار رقم (٣٠) وهو بعنوان (الافصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة) خصصت كذلك في كل من المعايير الأخرى الصادرة عنها قواعد خاصة بالإفصاح عن المعلومات التي تخص الموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير. [١]

ونظراً لأهمية التعريف على أبعاد قواعد الإفصاح المنصوص عليها في تلك المعايير خاصة بعد أن أصبح الالتزام بها ملزماً للشركات المساهمة الأردنية بموجب كل من قانون الشركات المؤقت رقم (٤٠) لعام ٢٠٠٢ ، وتعليمات الافصاح عن المعلومات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية عام ١٩٩٨ سنقدم بعض أهم تلك القواعد وذلك على النحو التالي:

١- الإفصاح عن السياسات المحاسبية.

٢- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.

٣- جوانب أخرى هامة عن الإفصاح تناولتها تلك المعايير.

(١) معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره.

أولاً: الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

تعرف الفقرة (٢١) من المعيار الدولي رقم (١) وهو بعنوان "**عرض البيانات المالية**" السياسات المحاسبية هذه السياسات في أنها: "المبادئ والقواعد والاعراف والأحكام والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد وعرض البيانات المالية"[٢] . ونظراً لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للإدارة الاختيار من بينها السياسة التي ستستخدمها في معالجة الموضوع ذاته، لا بد حينئذ من أن تختار الإدارة من بين هذه البدائل السياسة الفضلي التي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة ويشكل يوفر أكثر المعلومات إفادة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة.

وتعترف اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) بالفروقات القائمة حالياً بين التطبيقات المهنية في العالم بشأن السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد البيانات المالية، لذا تدعو في هذا المعيار إلى توحيد أسس عرض المعلومات في البيانات المالية بين الدول المختلفة.

هذا وقد أوجب هذا المعيار على الإدارة مراعاة الاعتبارات الثلاثة التالية لدى المفاضلة بين السياسات المحاسبية لاختبار السياسة الأفضل،

أ- الحيطة والحذر Prudence وذلك بمراعاة التخطيط في قياس نتيجة العمليات لدى اعداد البيانات المالية، ومن مظاهر هذا التخطيط تجنب تكوين احتياطيات سرية.

ب- تفوق الجوهر على الشكل Substance over form هذا يقضي بوجوب مراعاة مضمون الأحداث والعمليات المالية لا شكلها القانوني فقط لدى عرض وتقييم هذه العمليات والأحداث.

(٢) المرجع السابق ، صفحة (٨٧)

جـ- الأهمية النسبية Materiality في عرض المعلومات المالية المنشورة. لذا يجب مراعاة الأهمية النسبية وذلك بالافصاح عن كافة البنود التي يكون لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرارات.

١- **أمثلة للسياسات المحاسبية التي تستوجب الإفصاح عنها.** [٣]

١/١-أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

١/ ٢- سياسة توحيد البيانات المالية.

١/ ٣- سياسات التقييم (مثل التكلفة التاريخية، أو التكلفة الاستبدالية، ، أو القيمة العادلة ، أو القيمة القابلة للتحقق).

١/ ٤- السياسة المتبعة في تحويل أو ترجمة العملات الأجنبية ومعالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة عنها. مثل: نوع سعر الصرف المستخدم أي هل هو سعر الصرف التاريخي أم سعر الإقفال والسياسة المتبعة في ترجمة البيانات المالية مثل (طريقة البنود المتداولة، أو الطريقة الزمنية).

١/ ٥- السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة عقود الإيجار Leases أو في معالجة تحديد أرباح المبيعات بالتقسيط.

١/ ٦- السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة العقود والمقاولات طويلة الأجل مثل (طريقة نسبة الانجاز، أو طريقة العقود المنتهية).

١/ ٧- سياسات الاستهلاك، مثل (طريقة القسط الثابت، أم طريقة القسط المتناقص).

١/ ٨- سياسات تقييم المخزون مثل (طريقة FIFO أم LIFO)

١/ ٩- السياسات المتبعة في الاعتراف بالايراد. مثل (واقعة البيع، أم واقعة الانتاج).

(٣) المرجع السابق ، صفحة (١١٠)

٢- اعتبارات أخرى يجب مراعاتها في الافصاح عن السياسات المحاسبية:

٢/ ١- عند الالتزام بالفرضيات والمبادئ المحاسبية الأساسية وهي الاستمرارية، والاتساق، والاستحقاق ليس من الضروري الافصاح عن هذه الفرضيات. أما في حال مخالفتها فيجب الافصاح عن هذه المخالفة وأسبابها.

٢/ ٢- يجب أن تتضمن البيانات المالية افصاحاً واضحاً وموجزاً عن السياسات المحاسبية المستخدمة.

٢/ ٣- يعتبر الإفصاح عن أهم السياسات المهمة المستخدمة جزءاً مكملاً للبيانات المالية، ويجب الإفصاح عن هذه السياسات في مكان واحد.

٢/ ٤- لا يجوز تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية وذلك بحجة الافصاح عن هذه المخالفة.

٢/ ٥- يجب الإفصاح عن أي تغيير يحدث في السياسات المحاسبية وعن أسباب هذا التغيير.

٢/ ٦- في حالة حدوث تغيير في السياسات المحاسبية وكان لهذا التغيير أثر هام على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية أو الفترات اللاحقة يجب حينئذٍ الافصاح عن هذا التغيير وتحديده كمياً.

٢/ ٧- لدى إعداد البيانات المالية يجب إظهار الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة.

ثانياً: المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية المنشورة:

يعالج المعيار الدولي رقم (١) المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية التي تشمل الميزانية العمومية وبيان الدخل والملاحظات على البيانات الأخرى الملحقة بتلك البيانات والتي تعتبر جزءاً مكملاً لها.

وتجدر الاشارة هنا إلى أن متطلبات الافصاح التي يحددها هذا المعيار إنما تمثل الحد الأدنى للافصاح المطلوب في البيانات المالية، أما التفاصيل فيتم الإشارة اليها في المعايير المحاسبية الصادرة بشأن الموضوعات المحاسبية المختلفة.

ويمكن تصنيف قواعد الافصاح المشمولة في هذا المعيار في أربع فئات رئيسية هي: [٤]

١- قواعد خاصة بالإفصاح العام تتطلب الإفصاح عن معلومات مثل:

اسم المؤسسة وشكلها القانوني، ومكان تسجيلها، وتاريخ الميزانية العمومية، الفترة المحاسبية التي تغطيها البيانات المالية، نبذة مختصرة عن طبيعة نشاط المنشأة، ونوع العملة النقدية المعدة بموجبها البيانات المالية.

كما يجب إظهار البيانات المالية المقارنة عن الفترة المحاسبية السابقة.

٢- القواعد خاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية وتشمل:

٢/ ١- قواعد خاصة بالإفصاح عن الأصول طويلة الأجل توجب الافصاح عن البنود التالية:

الأراضي والمنشآت، المنشآت والمعدات والاستهلاك المتراكم لهذه الأصول وطريقة الاستهلاك، عقود الايجار طويلة الأجل والأصول التي تم شراؤها بالتقسيط.

الاستثمارات طويلة الأجل مصنفة إلى استثمارات في شركات تابعة، وفي شركات زميلة مع الافصاح عن القيمة السوقية لتلك الاستثمارات في حال اختلافها عن القيمة التي تدرج بها في البيانات المالية.

طريقة الاستهلاك المستخدمة، إجمالي مصروف الاستهلاك الخاصة بالفترة والقيمة الاجمالية للأصول المستهلكة ومجمع الاستهلاك المتراكم عنها، الذمم المدينة طويلة الأجل مصنفة حسب أنواعها، الأصول غير الملموسة مفصلة حسب أنواعها.

٢/ ٢- قواعد خاصة بالإفصاح عن الأصول المتداولة توجب الافصاح عن البنود التالية كل في بند مفصل.

(٤) المرجع السابق، صفحة (٩٥).

- النقد، مع الافصاح عن ذلك الجزء المقيد منه.
- الأوراق المالية قصيرة الأجل مع الافصاح عن قيمتها السوقية إذا كانت تختلف عن القيمة المدرجة بها في البيانات المالية.
- الذمم المدينة مصنفة حسب أنواعها.
- البضاعة مع ضرورة الافصاح عن الطريقة المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون.

٢/ ٣- قواعد خاصة بالافصاح عن المطلوبات طويلة الأجل توجب الافصاح عما يلي كل في بند منفصل:
- القروض المضمونة منها منفصلة عن غير المضمونة.
- القروض من والى مفردات المجموعة.

٢/ ٤- قواعد خاصة بالإفصاح عن المطلوبات قصيرة الأجل توجب الافصاح عما يلي كل في بند منفصل:
- قروض البنوك والسحب على المكشوف.
- القسط المتداول (الذي يستحق خلال سنة) من المطلوبات طويلة الأجل.
- الذمم الدائنة مفصلة حسب أنواعها.
- الضرائب والإيرادات المؤجلة ومخصصات التقاعد.

٢/ ٥- قواعد خاصة بالإفصاح عن حقوق المساهمين توجب الافصاح في بند منفصل عن كل من:
- رأس المال بحيث توضح كل نوع من أسهم رأس المال، قيمة رأس المال المصرح به والمصدر والمدفوع.
- رأس المال غير المدفوع.
- عائدات الأسهم الممتازة المتراكمة والمتأخرة.
- الأسهم المستردة.

- أية حركة تحدث خلال الفترة وأية قيود على توزيع كل من علاوة الاصدار، الاحتياطيات، الأرباح المحتجزة، فوائض إعادة التقييم.

٣- قواعد خاصة بالافصاح عن معلومات قائمة الدخل توجب الافصاح عن كل مما يلي في بند مستقل: (٥)
- المبيعات والايرادات التشغيلية الأخرى.
- مصروف الاستهلاك.
- ايرادات الفوائد، وايرادات الاستثمار.
- مصروف الفوائد، ومصروف ضريبة الدخل.
- البنود غير العادية.
- صافي الدخل.

٤- قواعد خاصة بالافصاح عن معلومات قائمة التغيرات في حقوق الملكية يجب الافصاح في بند مستقبل عما يلي: (٦)
- صافي ربح أو خسارة الفترة المالية.
- المعاملات الرأسمالية مع الملاك والتوزيعات لهم.
- رصيد الأرباح أو الخسائر المتراكمة في بداية الفترة المالية وفي تاريخ الميزانية العمومية.
- مطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة المالية مع توضيح كل حركة بشكل منفصل.

---

(٥) المرجع السابق، صفحة (١٠٣)

(٦) المرجع السابق، معيار المحاسبة الدولي رقم (٧)، صفحة (١٤٥-١٤٨).

٥- قواعد خاصة بالافصاح في قائمة التدفق النقدي

- يجب أن تظهر التدفقات النقدية في القائمة مصنفّة حسب النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات.
- المدفوعات النقدية للموظفين.
- المدفوعات النقدية لضريبة الدخل.
- المدفوعات النقدية للحصول على الأصول طويلة الأجل.
- المقبوضات النقدية من بيع الأصول طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لامتلاك أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين.
- المقبوضات النقدية لبيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين.
- السلفيات والقروض المقدمة لأطراف اخرى.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلفيات والقروض المقدمة لأطراف أخرى.
- المتحصلات النقدية من اصدار الاسهم أو أدوات حقوق الملكية الاخرى.
- المدفوعات النقدية لمالكي المشروع أو رد أسهم المشروع.
- المتحصلات النقدية من إصدار السندات والقروض وأوراق الدفع.
- المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

ثالثاً: جوانب أخرى من الإفصاح المطلوب توفيره وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

١- بالنسبة لبيان **التدفق النقدي** يجب الافصاح عما يلي: [٧]

(٧) المرجع السابق، مقتطفات من معايير مختلفة.

١/ ١- مصادر واستخدامات الأموال من العمليات بصورة منفصلة عن المصادر والاستخدامات الأخرى.

١/ ٢- العناصر غير العادية.

٢- بالنسبة لقائمة الدخل:

٢/ ١- يجب الإفصاح عن الدخل الناتج من العمليات العادية للمؤسسة بصورة منفصلة عن الدخل الناتج من بنود غير عادية.

٢/ ٢- قيمة الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية إذا كان ذلك الأثر مادياً وبالامكان قياسه.

٢/ ٣- الجزء المحمل لمصاريف الفترة المحاسبية من جملة تكاليف البحث والتطوير وكذلك قيمة إطفاء الجزء المؤجل من هذه المصاريف في حال تأجيلها.

٢/ ٤- قيمة الوفر الضريبي الناشيء عن خسارة تشغيلية وذلك في قائمة دخل الفترة التي نشأت بما فيها الخسارة.

- مصروف الضريبة عن دخل النشاط العادي بصورة منفصلة عن مصروف الضريبة عن البنود غير العادية وبنود سنوات سابقة الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية.

٢/ ٥- بالنسبة للمعلومات القسمية Segmented Information

- مبيعات أو ايرادات التشغيل الخاص بكل قطاع أو قسم على حدة.
- نتيجة أعمال كل قطاع.
- الموجودات المستخدمة في كل قطاع.

٢/ ٦- مصروف الايجار الخاص بالأصول المستأجرة.

٢/ ٧- صافي فروقات التحويل وكذلك صافي فروقات ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية التي تنشأ عن عمليات سعر الصرف.

- المكاسب أو الخسائر المحققة من بيع استثمارات طويلة الأجل.

- الافصاح عن مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية وبصورة منفصلة عن بيان الدخل.

٣- في الميزانية:

٣/ ١- بالنسبة لعقود الانشاءات.

قيمة الانشاءات قيد الانجاز والجزء المحصل كدفعات عن الانجاز، والتأمينات المدفوعة على حساب العقود.

٣/ ٢- قيم الموجودات المستأجرة بعقود ايجار تمويلية منفصلة على الأصول الأخرى (بدفاتر المستأجر) وأية قيود مالية تفرضها اتفاقية عقد الايجار.

٣/ ٣- إجمالي الاستثمار لعقد الايجار التمويلي بدفاتر المؤجر وقيم الأصول المؤجرة مفصلة عن الأصول الأخرى.

٣/ ٤- القيمة السوقية للاستثمارات المتداولة إذا لم تكن مدرجة بقيمتها السوقية.

٣/ ٥- القيمة العادلة للاستثمارات في العقارات التي تتم المحاسبة عنها كاستثمارات طويلة الأجل إذا لم تكن مدرجة بقيمتها العادلة.

٤- في الملاحظات على الحسابات:

٤/ ١- الالتزامات الطارئة Contingent Liabilities وطبيعة هذه الالتزامات والشروط التي يتوقف عليها تحقق هذه الالتزامات وكذلك قيمة الأثر الكمي إذا كان ذلك ممكناً.

٤/ ٢- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية Subsequent Events

٤/ ٣- السياسة المحاسبية المتبعة في تخصيص ايرادات العقد واي تغيير يحدث فيها.

٤ /٤- أسعار التحويل الداخلي في المؤسسات القسمية وأي تغيير يحدث في سياسات هذا التسعير.

٤/ ٥- الطريقة المتبعة في إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت في حالة إدراجها في الميزانية بالقيم المعاد تقييمها بها، وعن تاريخ إعادة التقييم وعما إذا تم التخمين عن طريق مخمن خارجي.

٤/ ٦- أية قيود مالية تفرضها عقود الإيجار طويلة الأجل، وطبيعة أي التزام قد ينشأ عنه تكاليف متوقعة عند انتهاء مدة عقد الإيجار.

٤/ ٧- طريقة أو طرق التقييم الاحصائي (الاكتواري) المستعملة في احتساب تكاليف المعاشات التقاعدية وكذلك الافتراضات التي بني عليها التقييم واي تغيير يحدث في هذه الطرق وأثره الكمي.

٤/ ٨- السياسة المحاسبية المتبعة للمنح الحكومية.

٤/ ٩- الطريقة المحاسبية المتبعة في ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبي وأي تغيير يحدث فيها وأثره الكمي إذا كان بالامكان تقديره.

٤/١٠- أسماء ووصف شركات المجموعة والطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات عن الشركات التابعة أو الزميلة.

- نسبة التملك- ونسبة الأسهم المشتراة التي لها حق التصويت.
- قيمة الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة والطريقة المحاسبية المتبعة في إطفاء الشهرة الناتجة.
- أسباب عدم توحيد بيانات أي شركة تابعة في القوائم المالية الموحدة للمجموعة.

٤/١١- قيمة نفقات الاقتراض التي تمت رسملتها في البيانات المالية للشركات التي تتبع سياسة رسملة نفقات الاقتراض.

٤/١٢- المعاملات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة Related Parties .

أسئلة الفصل الخامس عشر

١- ما تعريف السياسات المحاسبية بموجب الفقرة رقم (٢١) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) بعنوان عرض البيانات المالية؟

٢- في المفاضلة بين السياسات المحاسبية التي تتبعها ادارة الشركة في إعداد القوائم المالية المنشورة، يتوجب على الادارة مراعاة ثلاثة اعتبارات أساسية. حدد هذه الاعتبارات.

٣- اعط أمثلة لبعض السياسات المحاسبية التي يتوجب الافصاح عنها في القوائم المالية المنشورة.

٤- لا يجوز للادارة تبرير أية معالجة محاسبية خاطئة لعناصر القوائم المالية بحجة الافصاح عن هذه المخالفة. اشرح مدلول هذه العبارة بأمثلة.

٥- تصنف قواعد الافصاح عن المعلومات بموجب المعيار الدولي رقم (١) في أربع فئات رئيسية. اذكر هذه الفئات مع أمثلة لكل منها.

٦- ماذا يقصد بمصطلح (النقد المقيّد)

٧- أذكر مثالين للبنود التي يتوجب الافصاح عن كل منها في بند منفصل ضمن القوائم المالية المنشورة التالية:

- قائمة الدخل
- الميزانية العمومية
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية
- قائمة التدفق النقدي

٨- علل أسباب ما يلي :

- الافصاح في قائمة التدفق النقدي عن العناصر غير العادية منفصلة عن العناصر العادية.
- الافصاح عن قيمة الأثر المتراكم للتغيير في سياسات محاسبية اذا كان ماديا بصورة منفصلة في قائمة الدخل .
- المعلومات القسمية في كل من قائمة الدخل وفي الميزانية العمومية.
- الافصاح عن الالتزامات الطارئة أو الشرطية في الملاحظات على الحسابات.
- الافصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
- الافصاح عن المعلومات التي تتم مع الأطراف ذات الصلة أو العلاقة.

الفصل السادس عشر

العلاقة بين الافصاح عن المعلومات ومستوى الدمج في البيانات المالية المنشورة

الأهداف: التعريف بدور الافصاح عن المعلومات كأداة لتحديد مستوى الدمج المناسب للبنود التي تعرضها القوائم المالية المنشورة.

أولاً: مفهوم عملية الدمج .

ثانياً: الأساليب التقليدية لدمج بنود التقرير المالي ونواحي قصورها.

ثالثاً: المبادئ والقواعد العلمية لعملية الدمج.

رابعاً: أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج .

الفصل السادس عشر
العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات ومستوى الدمج في البيانات المحاسبية المنشورة

تعتبر التقارير المالية المنشورة مصدراً هاماً للمعلومات المناسبة لإتخاذ القرارات الاقتصادية سواء من قبل المستثمرين، أو من قبل غيرهم من الأطراف الأخرى ذات الصلة بالمشروع الاقتصادي، وحتى تحقق هذه التقارير الأغراض المرجوة منها، اشترطت المنظمات المهنية توفير الإفصاح الكافي Adequate Disclosure في هذه التقارير وذلك حتى تحقق لمستخدميها في اتخاذ القرارات الفائدة الاعلامية القصوى. [١]

ويقصد توفير أكبر قدر من الوضوح في التقرير المالي المنشور، يشترط فيه أن يكون مفصلاً إلى أبعد الحدود، لكن هذا يصعب تحقيقه في الواقع العملي وذلك في ظل الاعتبارات الكثيرة التي تفرض على المحاسب تلخيص التقرير إما سعياً وراء تخفيض نفقة اعداده وأما تلبية لاعتبارات نشره، من هنا يضطر المحاسب عند إعداد التقرير المالي المنشور ان يراعي الموازنة بين اعتبارين:

أولهما: توفير الإفصاح المناسب في التقرير، وهذا لصالح الفئات التي تستخدمه في اتخاذ القرارات.

وثانيهما: تخفيض تكلفة إعداد ونشر هذا التقرير إلى أدنى حد ممكن، وهذا لصالح المشروع الذي يصدر التقرير.

إزاء الاعتبارين المشار إليهما أعلاه يجد المحاسب نفسه أمام سؤالين:

---

(١) AICPA, **Statement on Auditing Standards No. 22 Planning and Supervision,** N.Y. AICPA 1978.

السؤال الأول: أي من بنود التقرير المالي يجب عليه الإفصاح عنها، وأي منها يجوز له دمجها مع غيرها في سعيه لتلخيص هذا التقرير؟

أما السؤال الثاني: فهو بافتراض أنه أي المحاسب تمكن من تحديد البنود التي يجب الإفصاح عنها وتلك التي يجوز دمجها، فإلى أي مدى يمكنه الذهاب في عملية الدمج؟

في الإجابة على السؤال الأول يجد المحاسب نفسه في حاجة إلى مؤشر موضوعي يحتكم إليه في تقييم الأهمية النسبية Materiality للتقرير المالي، بينما في الإجابة عن السؤال الثاني يجد نفسه في حاجة إلى مؤشر موضوعي آخر لقياس خسارة المعلومات التي تترتب على الدمج كمقدمة لتحديد مستوى الدمج المناسب في هذا التقرير.

وفي غياب المؤشرات الموضوعية المطلوبة سواء لتقييم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي أو لتحديد مستوى الدمج المناسب فيه، كانت عملية دمج التقارير المالية المنشورة تخضع الى حد كبير للاجتهاد والتقرير الشخصي مما تسبب في تقليص القيمة الإعلامية لهذه التقارير. من هنا تنبع أهمية توفير بعض المؤشرات الكمية التي يمكن الاسترشاد بها في تنفيذ عملية الدمج في التقارير المالية المنشورة، وذلك من أجل تحسين القيمة الاعلامية لهذه التقارير وذلك في إطار مبدأ الجدوى الاقتصادية الذي يوازن بين قيمة المعلومات من جهة وتكلفتها من جهة أخرى. وسيتم عرض الموضوع على النحو التالي:

أولاً: مفهوم عملية دمج بنود التقرير المالي.

ثانياً: الأساليب التقليدية لدمج بنود التقرير المالي ونواحي قصورها.

ثالثاً: المبادئ والقواعد العلمية لعملية الدمج.

رابعاً: أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج.

خامساً: حالات عملية على دمج بنود التقارير المالية المنشورة وتتضمن حالتين: تعالج الأولى مشكلة الدمج في التقارير المالية غير المقارنة بينما تعالج الثانية مشكلة الدمج في التقارير المالية المقارنة.

أولاً: مفهوم عملية الدمج

مع ان لجوء المحاسب إلى أسلوب الدمج هو مبدأ عام يتبعه في إعداد جميع أنواع تقاريره المالية المنشورة وغير المنشورة على حد سواء، إلا أن هذا الأسلوب يكتسب أهمية خاصة في إعداد التقارير المالية المنشورة وذلك نظراً للآثار التي يرتبها على القيمة الإعلامية لهذه التقارير. إذ في سعيه لاختصار هذه التقارير لتسهيل عملية نشرها يعمد المحاسب إلى دمج بنود معينة من عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي – كأن يقوم مثلاً بدمج بعض البنود ذات الطبيعة الواحدة من الإيرادات أو النفقات في رقم واحد في قائمة الدخل أو بدمج بنود الأصول او المطلوبات ذات الطبيعة الواحدة في رقم واحد، في قائمة المركز المالي.

وتتخذ عملية دمج البيانات المحاسبية شكلين: [٢]

أولهما: شكل التلخيص أو الضم Summation إذ تضم المفردات المكونة لبند معين في رقم واحد ليعبر هذا الرقم عن القيمة الاجمالية لهذا البند، مثال على ذلك ضم مفردات المبيعات الشهرية للمشروع معاً لتكون حصيلة الضم القيمة الإجمالية للمبيعات السنوية للمشروع أو ضم مبيعات الأقسام المختلفة في شركة ما في رقم واحد هو الرقم الإجمالي لمبيعات الشركة.

وثانيهما: شكل الاتحاد أو التركيب Combination وذلك بدمج بنود مختلفة لكن طبيعتها واحدة في رقم واحد يمثل القيمة الإجمالية لباب معين أو مجموعة معينة.

(٢) Orace Johnson, "**Towards an (events) Theory of Accounting**, Unpublished Dissertation presented to Ohio State University for PhD Degree in Accountancy 1975, p. 5.

كما يحدث مثلاً عند دمج بنود النقدية، والمدينين، والمخزون السلعي في رقم واحد يمثل القيمة الإجمالية لباب الأصول المتداولة.

عمومـــاً هـــناك معيار يمكن بموجبه التفرقة بين هذين الشكلين من أشكال الدمج، وهذا المعيار هو:

"يقسم الرقم الإجمالي على عدد البنود أو المفردات محل الدمج، فإذا كان الرقم حاصل القسمة له مدلول إعلامي، حينئذ تتخذ عملية الدمج شكل الضم أو التلخيص. أما إذا لم يكن لحاصل القسمة مدلولاً إعلامياً. فتتخذ عملية الدمج حينئذ شكل الاتحاد أو التركيب" (٣)

قياساً على ما سبق فإن لحاصل قسمة القيمة الإجمالية لمبيعات المشروع على عدد أشهر السنة مدلول إعلامي إذ يوفر لمستخدم البيانات المحاسبية معلومة جديدة هو متوسط المبيعات الشهرية للمشروع، بينما ليس لحاصل قسمة القيمة الإجمالية للأصول المتداولة على عدد الأصول معنى، إذ لا يوفر لمستخدم البيانات أية معلومات جديدة، لذا يتخذ الدمج في حالة المبيعات شكل التلخيص أو الضم بينما في حالة الأصول المتداولة شكل الاتحاد أو التركيب.

ثانياً: الأساليب التقليدية للدمج ونواحي قصورها:

اعــتاد الباحــثون على الاسترشاد بنوعين من المؤشرات في دمج التقرير المالي:

أولهما: وهو ما يعرف بمؤشر أو معيار القيمة النسبية للبند Relative- Amount Criterion . وبموجــب هذا المعيار، تقيم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي على ضـــوء مقارنة قيمة كل منها، بقيمة بند آخر من البنود الرئيسية فيه، كصافي الربح مـــثلاً، أو صـــافي المبيعات وهذا في قائمة الدخل، أو بإجمالي الأصول، أو حقوق

(٣) Ibid , P. 6 .

المساهمين، وهذا في قائمة المركز المالي (٤) فإذا كانت القيمة النسبية المحددة للبند فـــي حدود **نقطة القطع** المتفق عليها، يجوز دمجه مع البنود ذات الطبيعة المماثلة، أما إذا ما تجاوزت قيمته النسبية حدود نقطة القطع، فيعتبر ذلك مؤشراً على الأهمية النسبية لهذا البند مما يتطلب الافصاح عنه في بند مستقل.

ومـــن الباحثيـــن مـــثلاً من يقترح تحديد القيمة النسبية لبنود قائمة الدخل بمقارنتها بمتوسط صافي الربح السنوي للمشروع، أو بمتوسط صافي الربح خلال الســنوات الخمس الأخيرة. فإذا كانت القيمة النسبية للبند في حدود ١٠-١٥% من متوسط صافي الربح بعد خصم الضرائب، لا يتصف البند بالأهمية النسبية وبالتالي يجـــوز دمجه. أما إذا تجاوزت قيمته النسبية هذا الحد، فيعتبر ذلك مؤشراً للأهمية النسبية للبند مما يوجب الإفصاح عنه في بند مستقل في قائمة الدخل. (٥)

ومن الباحثين من يقترح مجمل الربح بدلاً من صافي الربح أساساً للمقارنة عـــند تقيـــيم الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل ويشترط في هذا البند حتى يوصف بالأهمـــية النســـبية بموجب هذا المعيار، ان تتجاوز قيمته النسبية ٢% من مجمل الربح. (٦)

أمـــا في قائمة المركز المالي فيقترح بعض الباحثين اتخاذ القيمة الاجمالية للأصول أساساً للمقارنة وذلك في تحديد القيمة النسبية لبنود هذه القائمة، ومنهم من يقـــترح استبعاد الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة من إجمالي الأصول قبل تحديد القيم النسبية لبنود قائمة المركز المالي. وبموجب هذا الأساس يدمج البند الذي

(٤) Bernstein Leopold A., "**The Concept of Materiality**. The Accounting Review. Vol 42 January 1967 P. 93-102.

(٥) Ibid , P. 94.

(٦) Hylton, delmer. P, "**Some Comments on Materiality**" The Journal of Accountancy, May 1961, P. 61.

تقع قيمته النسبية في حدود ١٠% من قيمة تلك الأصول، أو يدرج في بند مستقل متى تجاوزت قيمته هذا الحد. (٧)

وثانيهما: وهو ما يعرف بمؤشر أو معيار التغير النسبي الحادث في قيمة البند Relative Change Criterion على مدار فترة زمنية معينة هي في العادة سنة مالية، وبموجبه تقيم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي على أساس التغير النسبي الحادث في قيمته في الفترة المالية الجارية بعد مقارنتها بقيمته في الفترة المالية السابقة، وذلك على اساس ان مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات، يهمهم الوقوف على الاتجاهات الزمنية لبنود التقرير المالي، أكثر من القيم المطلقة لهذه البنود في لحظة معينة. ولذا فالقيمة المطلقة للبند في نهاية الفترة المالية كما تبدو في التقرير المالية هي في حد ذاتها معلومة ساكنة، بينما التغير النسبي الحادث في قيمة هذا البند مقارناً بقيمته في نهاية الفترة السابقة يوفر معلومة ديناميكية تخدم أغراض اتخاذ القرارات. (٨)

ولعل من أحدث الآراء الواردة بخصوص تقييم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي، هو ذلك الرأي الوارد في الـ AISG (٩) وهو خلاصة الآراء السائدة بهذا الخصوص لدى المجامع المهنية في كل من كندا، وبريطانيا والولايات المتحدة، وقد جاء في هذا التقرير ما يلي:

١- الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي مسألة تخضع بالضرورة لتقديرات المهنيين المتخصصين.

---

(٧) **Regulations of United States Securities and exchange Commission**, Rule 5. p. 20

(٨) Rapport Donald "**Matecriality**" The Journal of Accountancy Vol. 177 April 1964 P.48

(٩) "Accounting International Study Group" اختصارا لعبارة

انظر
Leich Robert A, and Williams. "**Materiality in Financial Statements Disclosure**" CA. Magazine, December 1975, P (53-58)

٢- يوصف البند بالأهمية النسبية متى كانت معرفة هذا البند من قبل مستخدمي التقرير المالي تؤثر في قراراتهم الاقتصادية المبنية على هذا التقرير.

٣- لا تقيم الأهمية النسبية للبند في ضوء قيمته المطلقة فحسب، بل توجد مجموعة من العوامل الأخرى التي يجب أخذها بعين الإعتبار في ذلك وهي:

أ- **طبيعة البند**، مثل:

- هل هو عنصر هام في تحديد قيمة صافي الربح؟
- هل هو بند غير عادي؟
- هل يمكن قياسه قياساً موضوعياً ؟
- هل يشترط الإفصاح عنه بموجب قوانين أو لوائح رسمية؟

ب- **قيمة البند** مقارناً بما يلي:

- القيمة الاجمالية للباب الذي ينتمي إليه البند مثل القيمة الإجمالية للأصول بالميزانية.
- قيمة بند معين ذو أهمية مثل: صافي الربح، أو المبيعات في قائمة الدخل.

جـ- خسارة المعلومات المترتبة على دمج بنود التقرير المالي:

يترتب على أي عملية دمج تحدث في بنود التقرير المالي، وأياً كان المستوى التي تتوقف عنده خسارة معلومات Information Loss من وجهة نظر قارئ هذا التقرير، وتعادل قيمة هذه الخسارة من الناحية النظرية، الفرق بين القيمة الإعلامية للتقرير المالي قبل حدوث الدمج وقيمته الاعلامية بعد حدوثها (١٠) وترادف خسارة المعلومات (خ م) هذه من حيث مفهومها ما يعرف في الفكر المحاسبي بتحيز المواءمة Relevance Bias لأغراض اتخاذ القرارات . لكن نظراً لان خسارة المعلومات التي يحدثها الدمج، تؤثر على اعتبار مواءمة أو

---

(١٠) Mihlan Arthur D. "**Design Criteria for Determination for Aggregation levels of Accounting Data and Information**" Unpublished Dissertation presented to the University of Missouri for the ph. D Degree in Accountancy. 1970 p. 172.

ملاءمة البيانات المحتواه في التقرير المالي لعملية اتخاذ القرارات. لذا يمكن القول بأن خسارة المعلومات المترتبة على الدمج (خ م) لابد أن تكون مصحوبة بتحيز دمج (ت د) يؤدي بالتالي الى تحيز المواءمة (ت و) وبهذا المفهوم فإن:

خ م = ت د = ت و

ومن المفيد التذكير في هذا المجال بأن تحيز الدمج (ت د) يختلف في مفهومه وأسبابه عما يعرف في القياس المحاسبي بتحيز الموضوعية Objectivity Bias ذلك لأن تحيز الدمج (ت د) مثل تحيز المواءمة (ت و) مرتبطان باعتبار الاستفادة المحققة من البيانات المحاسبية Data Usefulness أما تحيز الموضوعية (ت ع) فهو مرتبط باعتبار دقة البيانات المحاسبية Data Accuracy وعليه إذا كان لابد من حدوث تحيز مواءمة مع كل عملية دمج تحدث في التقرير المالي فليس من الضروري ان يحدث معها تحيز موضوعية. ذلك لأن عملية دمج بنود التقرير المالي تؤثر فقط على اعتبار ملاءمة بيانات التقرير لعملية اتخاذ القرارات دون ان تؤثر على دقة هذه البيانات. فتجميع أو دمج بنود الأصول المتداولة في الميزانية العمومية مثلاً في رقم واحد، يقلل من القيمة الاعلامية للميزانية. لكنه لا يقلل من دقة بياناتها، وهذا ما يجعل تقليص تحيز الموضوعية هدفاً للمحاسبة في أغراض قياس الدخل، في حين يكون تقليص تحيز المواءمة هدفاً لها في أغراض اتخاذ القرارات.

ومن ناحية نظرية بحته، تكون البيانات المحاسبية موائمة أو مناسبة تماماً لأغراض اتخاذ القرارات من وجهة نظر قارئ التقرير المالي، متى انتفى تماماً وجود تحيز المواءمة فيها. وهكذا لابد من ان يصاحب كل عملية دمج في التقرير المالي، نشوء تحيز دمج يؤدي الى تحيز المواءمة ذلك لأن أي عملية دمج ومهما كان مستواها ستؤدي حتماً الى حدوث خسارة معلومات. ولذا من المستحيل ان يخلو تقرير مالي منشور من وجود تحيز دمج فيه. لكن هذا التحيز يتفاوت بين عملية دمج وأخرى، فقد يكون ضئيلاً جداً من الناحية النسبية وتوصف عملية الدمج حينئذ

بأنها جيدة Good Aggergation كما قد يكون هذا التحيز كبيراً جداً من الناحية النسبية لدرجة لا يستطيع قارئ التقرير تحملها، فتوصف عملية الدمج حينئذ بأنها رديئة أو غير مناسبة Poor Aggregation .

د- **نقطة القطع :**

تمثل نقطة القطع بالنسبة للمحاسب المعيار الذي يسترشد به في تنفيذ عملية الدمج، والذي بالمقارنة به، تُقيّم عملية الدمج من حيث النوع، فتوصف بأنها جيدة أو رديئة، ومقبوله أو غير مقبولة، كما يسترشد المحاسب بنقطة القطع أيضاً في تحديد مستوى الدمج Aggregation Level الذي يذهب إليه.

ويمكن تحديد نقطة القطع اما في صورة قيمة مطلقة حيث تمثل حينئذ بعدد معين من وحدات المعلومات مثل: ٢٠ وحدة معلومات. كما يمكن تحديدها في شكل نسبي حيث تمثل حينئذ نسبة مئوية معينة من القيمة الاعلامية للتقرير المالي كتحديدها مثلاً بـ ١٠% من المحتوى الإعلامي للتقرير. (١١)

وكما تختلف صور نقاط القطع تختلف كذلك قيمها وذلك باختلاف الفئات المستخدمة للتقارير المالية. إذ يمكن ان توجد على مستوى التقرير المالي مجموعة مختلفة من نقاط القطع خاصة بمعلومات التقرير جميعه كوحدة، كأن يوجد على مستوى الميزانية مثلاً نقطة قطع خاصة بباب الأصول النقدية، وأخرى خاصة بباب الأصول المتداولة، وثالثة خاصة بباب الأصول الثابتة ورابعة خاصة بإجمالي الأصول وهكذا. كما يمكن على مستوى المشروع الاقتصادي ان توجد نقطة قطع خاصة بقائمة الدخل. وأخرى خاصة بقائمة المركز المالي وثالثة خاصة بقائمة التدفق النقدي، وهذا التنوع في نقاط القطع يتمشى مع حقيقة تنوع أنماط ونماذج القرارات المبنية على التقارير المالية المنشورة. فالقرارات الاستثمارية مثلاً تعتمد على معلومات قائمة الدخل بدرجة أكبر من قائمة المركز المالي وهذا بعكس الحال

---

(١١) يقصد الحصول على مزيد من المعلومات حول مفهوم نقاط القطع انظر:

Lev, B, op.cit, p. 66 .

بالنسبة للقرارات الائتمانية التي تعتمد على معلومات قائمة المركز المالي بدرجة أكبر من قائمة الدخل، من جانب آخر تعتمد القرارات الائتمانية قصيرة الأجل على معلومات باب الأصول المتداولة، في حين تعتمد القرارات الائتمانية متوسطة، وطويلة الأجل على معلومات باب الأصول طويلة الأجل.

وتختلف قيم نقاط القطع كذلك وصورها باختلاف طبيعة أنشطة المشروعات الاقتصادية، ولكن اياً كانت قيمها أو صورها من الضروري لها حتى تصلح معياراً لعملية الدمج أن تحوز على الشرطين التاليين وهما:

١- ان تكون مقبولة قبولاً عاماً وذلك سواء من قبل واضعي التقرير المالي، أو من قبل مستخدمي هذا التقرير.

٢- أن تكون معلنة، وهذا يتطلب افصاحاً عنها في التقرير المالي بالنص عليها صراحة في الملاحظات المرفقة بالتقرير المالي جنباً الى جنب مع قيمة خسارة المعلومات الفعلية التي ترتبت على الدمج، وهذه مسؤولية يتحملها المحاسبون ومكاتب تدقيق الحسابات.

ثالثاً: المبادئ والقواعد العلمية لعملية الدمج

لترشيد عملية الدمج وتحسين نتائجها، لابد أن تقوم على مبادئ وقواعد علمية تزيد من موضوعيتها، ومن أهم المبادئ التي تحكم عملية الدمج ما يلي:

١- مبدأ تجميع البيانات:

ويستفاد منه في تحديد مستوى الدمج المناسب ويقضي هذا المبدأ باستمرار عملية الدمج الى الحد الذي لا تظهر عنده الحاجة لإعادة تفصيلها مرة أخرى. يقصد بذلك أن عملية الدمج يمكن ان تستمر ما دامت البيانات حصيلة الدمج واضحة ومفهومة من قبل قارئ التقرير، وتنتهي هذه العملية بالنقطة التي اذا ما تجاوزت

عملية الدمج، تصبح عندها البيانات واضحة وغير مفهومة من قبل قارئ التقرير.[١٢]

٢- مبدأ الجدوى أو التكلفة المعقولة:

ويقضي هذا المبدأ بمراعاة الموازنة عند تنفيذ عملية الدمج بين اعتبارين، أحدهما هو تكلفة الدمج ممثلاً في تحيز الدمج أو خسارة المعلومات المترتبة عليه، والآخر هو عائد الدمج ممثلاً بالوفورات المحققة في تكلفة اعداد التقرير المالي، ويلعب هذا المبدأ دوراً هاماً في تصميم نظم المعلومات المعاصرة، وذلك باعتبار ان للمعلومات كأي منتج آخر تكلفة اقتصادية، كما ان لها عائد، ولا بد في تصميم نظام المعلومات من الموازنة بين هذين العنصرين للحكم على مدى كفاءة هذا النظام.[١٣]

من جانب آخر، لابد من وجود قواعد علمية تحكم تنفيذ عملية الدمج، ومن الطبيعي ان تكون هذه القواعد هي نفس القواعد العلمية التي تحكم عملية القياس المحاسبية بشكل عام. ذلك على أساس ان عملية الدمج هي مجرد مرحلة من مراحل عملية القياس المحاسبية.عموماً يمكن حصر أهم القواعد التي تحكم عملية الدمج في أربع على النحو التالي:

القاعدة الأولى: باعتبارها مرحلة من مراحل عملية القياس المحاسبية تخضع عملية الدمج لقواعد عملية الاحتساب والمستمدة من خواص الحقل الرياضي للأعداد الحقيقية الموجبة (ح ، + ، ≥)

ومن أهم هذه الخواص الخاصية التجميعية The Associative Property وتوفر هذه الخاصية للمحاسب في تنفيذه لعملية الدمج مرونة كبيرة تجعله يختار مستوى التجميع المناسب من عدة بدائل متاحة وذلك بما يوفر لقارئ التقرير أكبر

---

(١٢) Bower James B., and Schlosser Robert G., "**Financial Information Systems, Theory and Practice**", Boston: Allyn and Bacon, Inc., 1969, P. 45.

(١٣) American Accounting Association, "**Committee on Managerial Decision Models**" Supplement to Vol XLIV, The ACC. Review, 1969, P. 58.

قـدر مـن المعلومـات دون أن يؤثر ذلك على القيمة المالية للبنود المجمعة [١٤]

وتقضـي هـذه القاعدة من قواعد التجميع بتوفير خاصية هامة في البنود المجمعة وهي أن تكون هذه البنود متماثلة أو على الأقل من طبيعة واحدة وذلك حتى يجوز خضوعها لخاصية التجميع من الناحية الرياضية.

القـاعدة الثانـية: وتقضـي بأن يتأكد المحاسب في تنفيذه لعملية الدمج من كونها منطقية Logical وهذه القاعدة على درجة كبيرة من الأهمية في تحديد اطار عملية الدمـج حيـن تجعلهـا محصورة بدمج البنود المتماثلة والتي تأخذ شكل الضم أو التلخـيص Summation أو بدمج البنود ذات الطبيعة الواحدة والتي تأخذ صورة الاتحـاد أو التركيـب Combination أمـا فيما عدا ذلك فلا تعتبر عملية الدمج منطقية.

وبموجب هذه القاعدة يجوز للمحاسب مثلاً أن يدمج في قائمة الدخل الأرقام الممثلة لبنود: المواد الخام، الأجور الصناعية، الأعباء الاضافية في رقم واحد لانها جمـيعاً ذات طبـيعة واحدة (نفقات انتاجية) بينما لا يجوز دمج بندي المواد الخام، وتكاليف البيع والتسويق في رقم واحد بحكم اختلاف طبيعتهما.

وبالمـثل يجـوز له في قائمة المركز المالي دمج بنود: الآلات، والأثاث، والسيارات في رقم واحد يمثل القيمة الإجمالية لباب الأصول الثابتة، بينما لا يجوز لـه دمـج الآلات وأوراق القبض والأوراق المالية لأنها لا تنتمي جميعاً الى باب واحد.

القـاعدة الثالثة: ان تكون عملية الدمج مقبولة او مسموح بها Admissable ولهذه القـاعدة أهمية خاصة في تقييم الجدوى الاقتصادية لعملية الدمج إذ بموجبها يحدد

---

(١٤) يعبر عن الخاصية التجميعية رياضياً بالعبارة التالية:

(أ * ب) * جـ أو أ * (ب * جـ)

انظر: مطر، محمد عطية، "**المقومات الرياضية للقياس المحاسبي**" مرجع سبق ذكره صفحة (٣٧-٥٢)

مسـتوى التجمـيع المناسب والذي يحدد النقطة التي يجب أن تتوقف عندها عملية الدمج. [١٥]

وبموجـب هـذا القاعدة يمكن لعملية الدمج ان تستمر إلى الحد الذي يكون العـائد المحقـق منها (ممثلاً في وفورات تكلفة التقرير) مساوياً للتكلفة (ممثلة في خسارة المعلومات المترتبة على عملية الدمج)

ويجـب على المحاسب توخي الحرص في تطبيق هذه القاعدة أثناء عملية الدمـج، وذلـك بمـراعاة الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات مخرجات هذه العملية، فمثلاً يسمح بدمج قيمة ديون المشروع على الغير مع قيمة مخزونة السلعي فـي رقـم واحد متى كان الهدف محصوراً بتوفير معلومة تستخدم في قياس رأس المال العامل للمشروع. في حين لا يسمح بدمج هذين البندين متى كان الهدف توفير معلومـة تستخدم في تحليل آثار التغيرات الحادثة في رأس المال العامل، ذلك لأن عملـية الدمج في صورتها الثانية تخفي عن مستخدم التقرير معلومة هامة يحتاجها فـي تحليله للتغيرات الحادثة في رأس المال العامل وهي قيمة كل من البندين على حده، الأمر الذي لا يحتاجه في عملية الدمج بصورتها الأولى.

وتمسـك المحاسبين بهذه القاعدة من قواعد الدمج، يفرض عليهم الحرص على اعداد نماذج متنوعة من التقارير، تتناسب طريقة عرض معلوماتها مع طبيعة الأغراض التي سنستخدم فيها.

أما **القـاعدة الرابعة:** فتفرض على المحاسب ان يسترشد أثناء تنفيذه لعملية الدمـج بمفهـوم الأهمية النسبية المبني على مفهوم خسارة المعلومات أو ما يمكن تسـميته بتحـيز الدمج Aggregation Bias . وتلعب هذه القاعدة دوراً هاماً في

---

(١٥) Green John A., **Aggregation in Economic Analysis an Introductory Survey**" Princetone, N.J Princeton University Press, 1964. p. 3.

تحديد جودة عملية الدمج، وتقييم كفاءتها، إذ بموجب قيمة تحيز الدمج أو خسارة المعلومات المرافقة له يمكن تقسيم أنواع الدمج الى ثلاثة أنواع كما يلي: [١٦]

دمج كامل أو ممتاز Perfect Aggregation وتتسم عملية الدمج بهذه الصفة متى كانت قيمة تحيز الدمج (ت د = صفر)، أي عندما لا يترتب على عملية الدمج أية خسارة معلومات. وحتى تكون عملية الدمج كاملة يشترط فيها أن تكون مناسبة تماما Relevant وصحيحة Correct وذلك من وجهة نظر مستخدم البيانات، لذا فإن توفير مثل هذه السمة لعملية الدمج يعتبر أمراً مستحيلاً من الناحية الواقعية.

دمج جيد Good Aggregation وتتسم عملية الدمج بهذه الصفة متى كان تحيز الدمج (ت د) ضئيلاً. أي بعبارة أخرى متى كان عائد عملية الدمج يفوق تكلفتها. يحدث ذلك مثلاً عند دمج البنود ذات الطبيعية الواحدة كالمخزون السلعي والأوراق المالية في رقم واحد متى كانت الأهمية النسبية لكل منهما ضئيلة نسبياً.

دمج رديء او غير مناسب Poor Aggregation يحدث ذلك عندما يكون تحيز الدمج كبيراً لدرجة تجعل العائد المحقق من عملية الدمج، أقل من التكلفة المترتبة عليها. أي عندما لا تتمشى عملية الدمج مع القواعد العلمية لها كأن تكون عملية الدمج غير منطقية مثلاً كما يحدث حال دمج بندي المدينين والدائنين في رقم واحد. فالمعلومات الموفرة من دمجهما لا معنى لها.

عموماً وفي استرشاده بمفهوم خسارة المعلومات المترتبة على الدمج على المحاسب مراعاة الاعتبارات التالية:

١- ان خسارة المعلومات المترتبة على دمج بندين أو أكثر في رقم واحد، تزداد كلما كانت القيمة الاجمالية للبنود المجمعة تشكل كسراً كبيراً في القيمة الإجمالية للباب الذي تنتمي اليه.

(١٦) Bower James B. Opcit, (See No. 13) P. 52.

٢- ان خسارة المعلومات المترتبة على الدمج او التجميع تزداد كلما كانت قيم البنود المجمعة متقاربة، وبالعكس تقل هذه الخسارة كلما كانت قيم البنود المجمعة متفاوتة.

٣- ان خسارة معلومات دمج بنود التقرير المالي تزداد بازدياد عدد البنود المجمعة والعكس بالعكس.

رابعاً: أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج

يستخدم في قياس خسارة المعلومات الناتجة عن الدمج أو ما يعرف بتحيز الدمج (ت د) أسلوبان هما:

١- أسلوب الدالة اللوغرتمية ويستخدم في قياس خسارة معلومات دمج التقرير المالي غير المقارن.

٢- أسلوب دليل الأهمية النسبية ويستخدم في قياس معلومات دمج التقرير المالي المقارن.

١- أسلوب الدالة اللوغرتمية The Lograthmic Function Approach

يقوم هذا الأسلوب على استخدام الدالة اللوغرتمية والتي تعرف بدالة شانون للمعلومات Shannon's Information Funcition وذلك نسبة إلى واضعها Shnnon والذي كان أول من استخدمها عام ١٩٤٨ في مجالات الهندسة الإلكترونية كوسيلة لتحسين فعالية الاتصالات اللاسلكية عن طريق استخدامها كمقياس للمحتوى الإعلامي للبرقية ثم طورت هذه الدالةن فيما بعد لتناسب الاستخدام في المجالات المحاسبية عن طريق Theil و Lev وغيرهما من الباحثين. [١٧]

وتتخذ هذه الدالة في صورتها الأساسية الصيغة التالية:

(١٧) Walker Michael C., and Stowe John D., "**Decomposition Analysis of Financial Statements**" Journal of Business Finance and Accountancy 6, 2, 1979 (173-185)

$$ق_م = ح \text{ لو } \frac{1}{ح} = - ح \text{ لو } ح$$ (١٨)

ولكـــن بعد تطويرها للاستخدام في قياس المستوى الإعلامي للتقرير المالي، تتخذ الصيغة التالية:

$$ق_م = \sum_{ر=1}^{ن} ك_ر \, . \text{ لو } ك_ر$$ (١٩)

وذلك حيث:

$ق_م$ = قيمة المعلومات المحتواة في التقرير المالي.

$ك_ر$ = القيمة النسبية للبند محل الدمج، ممثلة في شكل كسر من قيمة بند أساسي من بنود التقرير المالي مثل صافي الربح أو المبيعات او اجمالي الأصول..الخ

ر = ترتيب البند في التقرير حيث س ر = (١، ٢، ٣ ...)

ن = عدد بنود التقرير المالي.

ومن أهم الخواص الرياضية للدالة اللوغرتمية أنها: (٢٠)

أ- دالة متناقصة.

ب- دالة تراكمية.

والخاصـــيتان أعلاه لهما أهمية كبيرة في قياس خسارة معلومات الدمج. ولعل ذلك مـــن الأســـباب التـــي اختـــيرت من أجلها هذه الدالة لتكون مقياساً لخسارة الدمج. **فالخاصـــية الأولى** تجعل القيمة الإعلامية للتقرير المالي متناقصة كلما زادت قيمة البند أو البنود المجمعة أو التي يتم دمجها بينما تلائم **الخاصية الثانية** قاعدة أساسية

(١٨) Lev Baruch, Opcit , p. 68.

(١٩) Walker Mechael , C. Opcit, P. 15.

(٢٠) Lev Baruch "**Decomposition Measures for Financial Analysis**" Financial Management. Spring 1973, p. (56-63).

من قواعد عملية الدمج كنا قد أشرنا اليها في موضع سابق من البحث هي القاعدة التجميعية والتي تمكن المحاسب من اختيار مستوى الدمج المناسب للتقرير المالي.

وتـــتوقف قـــيمة خســـارة معلومـــات الدمج المحددة بموجب أسلوب الدالة اللوغرتمية على ثلاثة عوامل رئيسية على النحو التالي:

العـــامل الأول: قيمة البند، او البنود المجمعة والعلاقة هنا طردية حيث تزداد قيمة الخسارة تبعاً لازدياد هذه القيمة والعكس بالعكس.

العـــامل الثاني: مدى التفاوت القائم بين قيمة البند محل الدمج والبنود الأخرى التي ســـيدمج معهـــا، والعلاقة هنا عكسية إذ كلما زاد التفاوت في القيمة نقصت خسارة معلومات الدمج والعكس بالعكس.

أمـــا **العـــامل الثالث:** فهو عدد البنود المجمعة والعلاقة هنا طردية إذ كلما زاد عدد البنود المجمعة، زادت قيمة خسارة المعلومات والعكس بالعكس.

٢- أسلوب دليل الأهمية النسبية The Materiality Index Approach

يســـتخدم هـــذا الأســـلوب في قياس قيمة خسارة المعلومات التقرير المالي المقارن، ويقوم على فرضية أساسية يمكن التعبير عنها بما يلي:

"تؤثـــر قـــيمة البـــند وكذلك معدل تغيره الحادث على مدار الفترة الزمنية للتقرير المقارن على أهميته النسبية، وعليه فمن أجل تقييم الأهمية النسبية للبند محل الدمج، لابد من ترجيح قيمته النسبية بمعدل التغير الحادث فيها وذلك عن طريق ضربهما معاً ليكون حاصل الضرب الناتج دليلاً لأهميته النسبية" (٢١)

مـــن هنا يتضح أن أسلوب دليل الأهمية النسبية في قياس خسارة معلومات الدمج، يجمع مؤشرين طالما استرشد بهما المحاسبون في تقييم الأهمية النسبية للبند محـــل الدمـــج، وهمـــا مؤشر او معيار القيمة، ومؤشر أو معيار التغير في القيمة

(٢١) Accounting principles Board, **Opinion No. 20 . Accounting Changes**, (N.Y. AICPA) 1971 Paragraph 38.

النســبية للبــند، ولكن ميزة هذا الأسلوب انه جمعهما معاً في مؤشر واحد بدلاً من استخدام كل منهما على انفراد.

وتحــدد القــيمة الاعلامــية للتقرير المالي المقارن بموجب هذا الأسلوب بالمعادلة التالية:

$$\text{ق م} = \sum_{\text{ر}=1}^{\text{ن}} \frac{\text{س}_{2}\,(\text{س}_{2} - \text{س}_{1})}{\text{س}_{1}}$$

وذلك حيث:

$\text{ق}_{\text{م}}$ = قيمة المعلومات المحتواة في التقرير المالي.

س_{1} = القيمة النسبية للبند محل الدمج في بداية الفترة المالية الثانية للتقرير المالي.

س_{2} = القيمة النسبية للبند محل الدمح في نهاية الفترة المالية الثانية للتقرير المالي.

ن = عدد بنود التقرير المالي.

ر = ترتيب البند محل الدمج حيث ر = (١، ٢، ٣ ... ن)

وبموجب المعادلة أعلاه فإن خسارة معلومات الدمج للتقرير المالي المقارن، والمحددة بموجب الأسلوب أعلاه تتوقف على عاملين هما:

العامل الأول: القيمة النسبية للبند أو البنود محل الدمج والعلاقة هنا طردية، إذ تزيد قيمة خسارة معلومات الدمج بزيادة القيمة النسبية للبند محل الدمج والعكس بالعكس.

والعــامل الثانـــي: معــدل التغير الحادث في القيمة النسبية للبند على مدار الفترة الزمنية للتقرير المالي المقارن والتي تكون عادة سنة مالية. وهذا العامل وهو معدل التغير يوفر ميزة هامة لأسلوب دليل الأهمية النسبية، وهي صلاحيته للاستخدام في الــتقارير المالية المقارنة وغير المقارنة بعكس أسلوب الدالة اللوغرتمية الذي هو بصورته المشار إليها سابقاً لا يصلح إلا للتقارير المالية غير المقارنة.

عمومـــاً، وبقصـــد إبـــراز مزايا كل من الأسلوبين السابقين سنقوم بعرض طـــريقة اســتخدامهما فـــي قياس خسارة معلومات الدمج، وذلك من خلال مثالين،

سنخصـــص المثال الأول منهما لأسلوب الدالة الوغراتمية . والثاني لأسلوب دليل الأهمـــية النسبية، مع مراعاة ان يعالج المثال الأول مشاكل الدمج في قائمة المركز المالي ويعالج المثال الثاني مشاكل الدمج في قائمة الدخل.

مثال (١) : استخدم الدالة اللوغرتمية في قياس خسارة دمج المعلومات

فـــي الجدول التالي بيانات مقتطفة من الميزانيات العمومية لست شركات صناعية وتخــص هذه البيانات جانب الأصول من كل من الشركات الست وذلك كما هو في ٢٠٠٠/١٢/٣١ (بالدنانـــير) والمطلـــوب: على ضوء القواعد العلمية الأربع للدمج والمشـــار إليها سابقاً، اختبار الإمكانيات المتاحة للدمج بباب الأصول المتداولة في كـــل مـــن الشركات الست، ومن ثم تحديد مستوى الدمج الأمثل بالنسبة لكل منها، وذلـــك بالاسترشـــاد بـــنقطة القطع المتعارف عليها لخسارة معلومات الميزانية في القطاع الذي تعمل فيه هذه الشركات وهي ١٠%

جدول رقم (١٦-١)

جانب الأصول في الشركات الست في ٢٠٠٠/١٢/٣١

(بآلاف الدنانير)

م	الأصول	١	٢	٣	٤	٥	٦
	الأصول المتداولة						
.١	نقد بالصندوق ولدى البنوك	١٢٥٠٠	٢٣٠٠٠	٢٤٩٠٠	٢٥٠٠	٤٩٠٠	٤٩٨٠
.٢	أوراق مالية متداولة	١٢٥٠٠	٢٠٠٠	١٠٠	٢٥٠٠	١٠٠	٢٠
.٣	مدينون	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
.٤	بضاعة أخر المدة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
	مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	أصول ثابتة						
.٥	آلات بعـــد خصم الاستهلاك المتراكم	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
.٦	مبانــــي بعد خصم الاستهلاك المتراكم	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
	مجموع الأصول الثابتة	٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
	مجموع الأصول	١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

الحل:

سنلتمس حلاً لمشكلة الدمج في القوائم المالية للشركات السابقة وذلك بإتباع الخطوات المتسلسلة التالية:

١- التحقق من مدى توفر الخواص العلمية لعملية الدمج، وذلك في ضوء القواعد العلمية التي سبقت الإشارة إليها وأهم خاصيتين يجب التركيز عليهما في هذه المرحلة هما الخاصية **التجميعية** والتي تفترض خضوع عملية الدمج للقواعد الرياضية للخاصية التجميعية، ثم خاصية **المنطقية** التي تفترض ان يكون البند أو البنود محل الدمج ذات طبيعة واحدة.

٢- بعد التحقق من توافر الشروط العلمية للدمج، سنقوم بقياس خسارة الدمج التي تحدث في كل من الميزانيات الست، وذلك تحت مستويات دمج مختلفة.

٣- ثم على ضوء النتائج المحققة في الخطوة رقم (٢) نحدد مستوى الدمج المناسب في كل ميزانية.

١- التحقق من توفر الخواص العلمية لعملية الدمج:

ان نظرة سريعة لبنود الأصول في الميزانيات الست تظهر انها جميعاً مقاسة بوحدة قياس واحدة وهي (الدينار) وتماثل او تجانس وحدة القياس للبنود المحتمل دمجها يحقق الشرط الأساسي للخاصية العلمية الأولى لعملية الدمج وهي الخاصية التجميعية. لأن تماثل وحدة القياس بالنسبة لبنود الأصول تتيح الفرصة لتجميعها.

وبقصد التحقق من توفر شروط الخاصية العلمية الثانية لعملية الدمج وهي المنطقية، لابد أولاً من استكشاف فرص الدمج المتاحة في كل ميزانية من الميزانيات الست وهذا يتطلب تحديد بدائل الدمج الممكنة بالنسبة لكل بند من بنود الأصول وذلك في صورة ازواج مرتبة يحدد عددها بالمعادلة التالية: [٢٢]

$$\text{ع} = \frac{١}{٢}\ \text{٦ل٢} = \frac{١}{٢} \times \frac{\text{ل٦}}{\text{ل٦-٢}} = ١٥$$

وعلى هذا الأساس، لو مثلنا كان أصل من الأصول برقمه المتسلسل في الميزانية العمومية فإن بدائل او فرص الدمج المتاحة من الناحية النظرية تتمثل بالإزواج المرتبة التالية:

(١، ٢) ، (١، ٣) ، (١، ٤) ، (١، ٥) ، (١، ٦) ، (٢، ٣)، (٢، ٤) ، (٢، ٥)،
(٢، ٦) ، (٣، ٤) ، (٣، ٥) ، (٣، ٦)، (٤، ٥) ، (٤، ٦) ، (٥، ٦)

ومدلول الازواج المرتبة أعلاه، أنه من الناحية النظرية البحتة تتوفر امام المحاسب بدائل عدة لتنفيذ عملية الدمج على مستوى كل من الميزانيات الست، فبالنسبة للبند رقم (١) مثلاً وهو بند النقد يجوز من الناحية النظرية دمجه مع أي من البنود الخمسة الأخرى وهي (٢، ٣، ٤، ٥، ٦) ليكون معها واحداً من الأزواج المرتبة التالية:

(١، ٢) أو (١، ٣) أو (١، ٤) أو (١، ٥) أ، (١، ٦)

أي (نقد، أوراق مالية) أو (نقد، مدينون) أو (نقد، بضاعة) أو (نقد، آلات) أو (نقد، مباني)

لكن القاعدة او الخاصية العلمية الثانية لعملية الدمج وهي قاعدة المنطقية تتدخل لتقلص بدائل الدمج المتاحة بالنسبة للبند رقم (١) وهو النقد إلى ثلاثة فقط بدلاً من

---

(٢٢) يحدد عدد الازواج المرتبة باستخدام أسلوب التباديل الرياضي بالمعادلة التالية:

$$\frac{١}{٢} \times \frac{(١\times٢\times٣\times٤\times٥\times٦)}{١\times٢\times٣\times٤} = ١٥$$

خمسة فبدائل الدمج المتاحة من الناحية الواقعية بالنسبة لهذا البند تتمثل في الازواج المرتبة الثلاثة الأولى فقط وهي:

(١، ٢) أو (١، ٣) أو (١، ٤) أي :

(نقد، أوراق مالية) أو (نقد، مدينون) أو (نقد ، بضاعة) هذا على أساس أن بند النقد وبند الآلات ليسا من طبيعة واحدة، باعتبار أن الأول أصلاً متداولاً في حين أن الثاني أصلاً ثابتاً، كما أنه وبند المباني ليسا من طبيعة واحدة ايضاً وعليه لا يجوز دمجهما معاً من الناحية المنطقية. بينما يجوز ذلك مع كل من الأوراق المالية والبضاعة باعتبارها جميعاً مع بند النقد تنتمي إلى باب الأصول المتداولة.

إلى هنا يكون المحاسب قد حدد المجال الذي يجوز فيه تنفيذ عملية الدمج وهو هنا باب الأصول المتداولة. أما اتخاذ قرار الدمج أي المضي قدماً في التنفيذ الفعلي لعملية الدمج، وكذلك تحديد مستواها المناسب في كل من الميزانيات الست، فيتحدد مصيرها بالاحتكام الى القاعدة العلمية الثالثة من قواعد عملية الدمج وهي **قاعدة الجدوى**، إذ تتطلب هذه القاعدة بأن يتم قرار الدمج. وكذلك تحديد مستوى الدمج المناسب على ضوء الموازنة بين الفائدة المحققة من الدمج (ممثلة بالوفورات المحققة في تكلفة إعداد التقرير المالي) وتكلفة الدمج (ممثلة بخسارة المعلومات المترتبة عليه) وهذا يوجب على المحاسب الانتقال للخطوة التالية، وهي قياس خسارة معلومات الدمج في كل من الميزانيات الست، ومن ثم وبافتراض أن نقطة القطع المقبولة في القطاع الذي تعمل فيه المنشآت الست هي ١٠% سيكون القرار إما بالدمج أو عدمه، ثم في حالة اتخاذ القرار بالدمج سيتم تحديد المستوى الذي يتوقف عنده.

٢- قياس خسارة المعلومات (خ م)

نبدأ أولاً باستكشاف فرص دمج البندين الأول والثاني من الأصول المتداولة وهما النقد والأوراق المالية والممثلين بالزوج المرتب (١، ٢) فبمراعاة القاعدة الثالثة هي قاعدة الجدوى وبعد الأخذ في عين الاعتبار العوامل المحددة لخسارة

الدمج في التقرير المالي غير المقارن والمشار اليها سابقا، سيكون هناك شبه اجماع او قبول عام لرفض دمج هذين البندين في ميزانية الشركة رقم (١١) وذلك للأسباب التالية:

١- القيمة الإجمالية للبندين محل الدمج وهي ٢٥٠٠٠ دينار تشكل كسراً كبيراً بالنسبة للقيمة الإجمالية لباب الأصول المتداولة (٢٥٠٠٠÷ ٥٠٠٠٠ = ١/ ٢) وبما أن هذا الكسر يعادل ٥٠%من قيمة الأصول المتداولة فهذا دليل على الأهمية النسبية للبندين المجمعين مما يبرر رفض دمجها حسب القاعدة رقم(١)

٢- وبمقارنة قيمتي البندين وهما ١٢٥٠٠٠، ١٢٥٠٠ نجدهما متساويتين وعليه فإن خسارة المعلومات المترتبة عن دمجهما ستكون كبيرة نسبياً حسب القاعدة رقم (٢)

وعلى العكس تماماً، يفترض قبول دمج البندين السابقين في ميزانية المنشأة رقم (٦) حيث يتوفر فيها مبررات الدمج وهي:

١- القيمة الاجمالية للبندين وهي ٥٠٠٠ تشكل كسراً صغيراً بالنسبة للقيمة الإجمالية للأصول المتداولة في هذه المنشأة (٥٠٠٠ ÷ ٣٠٠٠٠ = ١/ ٦) مما يمكن اعتباره مؤشراً على عدم اهميتها النسبية وبالتالي مبرراً لدمجهما.

٢- كما أن قيمتيهما متفاوتتان بشكل حاد (٢٠، ٤٩٨٠) مما يجعل خسارة المعلومات المترتبة عن دمجهما ضئيلة، وهذا مبرر آخر لدمجهما.

أما بالنسبة لبقية المنشآت وهي (٢، ٣، ٤) فمن المحتمل اختلاف الآراء تجاه عمليه الدمج فيها، لأنه بالنسبة لكل منهما يتوفر مبرر واحد فقط من مبررات الدمج. لذا ستخضع عملية الدمج فيها لتقديرات المحاسب والتي سيبنيها على خسارة المعلومات المترتبة عن دمجهما مقارنة مع نقاط القطع المتفق عليها كحد أعلى لخسارة المعلومات المسموح بها في القطاع الذي يعمل فيه المشروع. وفي الواقع ان أمثال هذه الحالات هي المجال المناسب لاستخدام الدالة اللوغرتمية كمقياس لخسارة دمج المعلومات المترتبة على الدمج، وذلك بقصد اضفاء بعض الموضوعية

علـــى هـــذه العملية. أما بالنسبة للمنشآت المماثلة للمنشأة رقم (١) ورقم (٦) فإن مبررات رفض عملية الدمج كما في الأولى، ومبررات قبولها كما في الثانية، يمكن تـــركها لـــتقديرات المحاســـب لأن مبررات الرفض أو القبول تكون في مثل هذه الأحوال واضحة ولا مجال للاختلاف حولها.

وعليه سنحاول قياس خسارة معلومات دمج بندي النقد، والأوراق المالية في ميزانية الشركة الثانية كنموذج، وذلك باستخدام الدالة اللوغرتمية. [٢٣]

جدول رقم (١٦-٢)

الأصول المتداولة بميزانية الشركة رقم (٢) في ٢٠٠٠/١٢/٣١

الأصول المتداولة قبل الدمج	مبلغ بالآلاف	ك ر	الأصول المتداولة بعد الدمج	مبلغ بالآلاف	ك
بضاعة آخر المدة	١٠٠٠٠	٠,٢٠	بضاعة آخر المدة	١٠٠٠٠	٠,٢٠
مدينون	١٥٠٠٠	٠,٣٠	مدينون	١٥٠٠٠	٠,٣٠
أوراق مالية متداولة	٢٠٠٠	٠,٠٤	اصول متداولة اخرى	٢٥٠٠٠	٠,٥٠
نقد بالصندوق ولدى البنوك	٢٣٠٠٠	٠,٤٦			
مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	١	مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	١

تحدد خسارة الدمج هنا بالمعادلة التالية:

خ م = ق م١ – ق م٢

حيث :

خ م = خسارة معلومات الدمج

ق م١ = القيمة الإعلامية للتقرير المالي قبل الدمج.

ق م٢ = القيمة الإعلامية للتقرير المالي بعد الدمج.

(٢٣) يـــتوقف نوع مقياس خسارة المعلومات الدمج بأسلوب الدالة اللوغرتمية على نوع اللوغرتم في بناء الدالة، فإذا كان اللوغرتم للأساس (٢) يطلق على المقياس مصطلح (Bits) أما اذا كان اللوغرتم للأساس (١٠) أو اللوغرتم الطبيعي فيطلق على مقياس خسارة المعلومات حينئذ مصطلح (Nits) .

وباســـتخدام نمـــوذج قياس خسارة المعلومات الدمج المبني على الدالة اللوغرتمية وهو:

خ م = $\sum_{ر=١}^{ن}$ ك ر . لو ك ر $\sum_{i=١}^{ق}$ ك i . لو ك i

وذلك حيث:

خ م = خسارة معلومات الدمج.

ك ر = القـــيمة النســـبية لكـــل بند من بنود الأصول المتداولة قبل الدمج ممثلة في صورة كسر عشري من القيمة الإجمالية للأصول المتداولة.

ك i = القيمة النسبية لكل بند من بنود الأصول المتداولة بعد الدمج ممثلة في صورة كسر عشري من القيمة الإجمالية لباب الأصول المتداولة.

وعليه بالرجوع الى البيانات الواردة بالجدول رقم (٢) فإن :

خ م = (٠,٢ لو ٠,٢ + ٠,٣ لو ٠,٣ + ٠,٤ لو ٠,٤ + ٠,٤٦ لو ٠,٤٦) – (٠,٢ لو ٠,٢ + ٠,٣ لو ٠,٣ + ٠,٥ لو ٠,٥)

= [(٠,٢ × ٢,٣٢) + (٠,٣ × ١,٧٤) + (٠,٠٤ × ٤,٦٥) + (١,٤٦ × ١,١٢)]

– [(٠,٢ × ٢,٣٢) + (٠,٣ × ١,٧٤) + (١,٥ × ١)]

= [٠,٤٦٤ + ٠,٥٢٥ + ٠,١٨٥٦ + ٠,٥١٥] – [٠,٤٦٤ + ٠,٥٢٥ + ٠,٥]

= ١,٦٩٠ – ١,٤٨٩ = ٠,٢٠١ وحدة معلومات

نسبة خسارة المعلومات = ٠,٢٠١ / ١,٦٩ = ١٢%

وبإتـــباع نفـــس الأسلوب حددت قيمة خسارة المعلومات المترتبة على دمج النقدية وأوراق القـــبض فـــي المنشآت المتبقية فكانت حصيلة ذلك البيانات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (١٦-٣)

خسارة المعلومات المترتبة على دمج بنود باب الأصول المتداولة بميزانيات الشركات الست في ٢٠٠٠/١٢/٣١

رقم المنشأة	ق م١	ق م٢	خ م	%
١	١,٩٨٦	١,٤٨٦	٠,٥٠٠	%٢٥
٢	١,٦٨٧	١,٤٨٦	٠,٢٠١	%١٢
٣	١,٥٠٥	١,٤٨٦	٠,٠١٩	%١
٤	١,٦٢٦	١,٤٥٩	٠,١٦٧	%١٠
٥	١,٥٢٦	١,٤٥٩	٠,٠٦٧	%٤
٦	١,٤٥٦	١,٤٥٩	٠,٠٠٦	%٠,٤

بتحليل النتائج الموضحة في الجدول السابق يتبين ما يلي:

١- ان دمج البندين (النقدية، أوراق مالية) قد ترتب عليه خسارة معلومات او تحيز دمـــج في القوائم المالية لجميع المنشآت، ولكن هذا التحيز يتفاوت في قيمته بيـــن منشأة وأخرى وذلك تبعاً لاختلاف العوامل المؤثرة عليه والمشار إليها سابقاً.

فكما تشير النتائج أعلاه فإن أكبر خسارة في المعلومات أصابت قائمة المركز المالي للمنشأة رقم (١) وهي بنسبة ٢٥% بينما كانت أقل خسارة من نصيب قائمة المركز المالي للمنشأة رقم (٦) وهي بنسبة ٠,٤% وذلك يؤيد ما كنا قد أشرنا إليه في بداية التحليل كما تؤكد هذه النتيجة أيضا بأن خسارة معلومات الدمج تزيد بزيادة تقارب قيمة البندين المجمعين وتنقص بتفاوت قيمتهما.

٢- فـــي ضوء خسارة معلومات الدمج الموضحة في الجدول أعلاه وبالمقارنة مع نقطة القطع المقبولة وهي (١٠%) سيتحدد قرار دمج البندين أو الإفصاح عن كل منهما في كل من الميزانيات الست على النحو التالي:

بالنسبة لميزانيتي الشركتين (١، ٢) لا يجوز دمج هذين البندين بل يجب الإفصاح عـــن كل منهما في رقم مستقل بالميزانية وذلك طالما ان خسارة المعلومات الناتجة عن الدمج من كل منهما تزيد عن نقطة القطع المسموح بها وهي ١٠% بينما يجب الدمـــج فـــي الميزانـــيات الخاصة بالشركات وهي (٣، ٥، ٦) أما بالنسبة لميزانية الشـــركة (٤) وحيـــث تـــتعادل قيمة خسارة المعلومات الناتجة عن الدمج مع نقطة القطـــع المســـموح بها فيترك القرار بشأنها لاجتهاد المحاسب في ضوء الظروف المحيطة.

٣- تحديد مستوى الدمج المناسب:

بعد اكتشاف وجوب الدمج في ميزانيات الشركات (٣، ٥، ٦) وجواز الدمج بميزانية الشركة (٤) فالسؤال الذي يطرح هو:

إلـــى أي مدى ستستمر عملية الدمج في كل من هذه الميزانيات؟ بمعنى هل يتوقف مســـتوى الدمـــج عند حد دمج النقد والأوراق المالية فقط، أم يستمر المحاسب في عملية الدمج ليشمل في ذلك بند المدينين أيضاً، أو هل يمكن ان تستمر عملية الدمج إلى أبعد من ذلك لتشمل بضاعة آخر المدة أيضاً؟

للإجابـــة علـــى التســـاؤل السابق يمكن تحديد مستوى الدمج المناسب في كل من الميزانيات الأربع.

لـــنأخذ ميزانـــية الشـــركة رقـــم (٣) كنموذج لتحديد مستوى الدمج المناسب فيها وسنحاول باستخدام نموذج الدالة اللوغرتمية قياس خسارة الدمج المترتبة على دمج البنود الثلاثة الأخيرة من الأصول المتداولة وهي النقد، والأوراق المالية، والمدينون كما في الجدول التالي:

جدول رقم (١٦-٤)

تحديد مستوى الدمج المناسب لباب الأصول المتداولة بميزانية الشركة رقم (٣) في ٢٠٠٠/١٢/٣١

بيان	مبلغ	ك ر	بيان	مبلغ	ك ر
الأصول المتداولة قبل التجميع			**الأصول المتداولة بعد التجميع**		
مخزون سلعي	١٠٠٠٠	٠,٢٠	مخزون سلعي	١٠٠٠٠	٠,٢٠
مدينون	١٥٠٠٠	٠,٣٠	أصول متداولة أخرى	٤٠٠٠٠	٠,٨٠
أوراق مالية متداولة	١٢٥٠٠٠	٠,٢٥			
نقد في الصندوق ولدى البنوك	١٢٥٠٠	٠,٢٥			
مجموع الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠	١		٥٠٠٠٠	١

خ م = ق م١ – ق م٢

= ١,٥٠٥ * – (٠,٢٠ لو ٠,٢٠ + ٠,٨٠ لو ٠,٨٠)

= ١,٥٠٥ – ١,٣٨٧ = ٠,١١٨

والنسبة المئوية لخسارة المعلومات تعادل (٠,١١٨/ ١,٥٠٥) ×١٠٠= %٧,٨

وبمقارنة خسارة المعلومات المحققة وهي %٧,٨ بنقطة القطع المسموح بها %١٠ يمكن للمحاسب الحكم بجواز دمج هذه البنود الثلاثة في رقم واحد في قائمة المركز المالي.

لكن على المحاسب ان يتوقف عند هذا الحد في عملية الدمج لأنه لو استمر في هذه العملية ودمج جميع بنود الأصول المتداولة للمنشأة رقم (٣) في رقم واحد لكانت الخسارة المحققة في المعلومات حينئذ بنسبة %١٠٠ وهي ما تتجاوز نسبة القطع المسموح بها. وذلك لأن خسارة المعلومات في حالة دمج البنود الأربعة تكون كالتالي:

* حددت سابقا في الجدول رقم (٣)

خ م = ١,٥٠٥ – (١ لو ١) = ١,٥٠٥ – صفر = ١,٥٠٥ وبنسبة (%١٠٠)

وبتطبيق نفس الأسلوب على المنشآت المتبقية ٤، ٥، ٦ يمكن تحديد مستوى الدمج في باب الأصول المتداولة في هذه المنشآت، وذلك كما يتبين في الجدول التالي:

جدول رقم (١٦-٥)

تحديد مستوى الدمج المناسب لباب الأصول المتداولة بميزانيات الشركة (٣، ٤، ٥، ٦) في ٢٠٠٠/١٢/٣١

رقم المنشأة	ق م١	ق م٢	خ م	%
٣	١,٥٠٥	١,٣٨٧	٠,١١٨	%٧,٨
٤	١,٦٢٦	١,٣٨٧	٠,٢٣٩	%١٤,٧
٥	١,٥٢٦	١,٣٨٧	٠,١٣٩	%٩,١
٦	١,٤٥٦	١,٣٨٧	٠,٠٦٩	%٤,٧

وتوفر البيانات في الجدول أعلاه المعلومات الآتية:

١- أن مستوى الدمج في المنشأة رقم (٤) يجب أن يتوقف عند دمج بندي (النقدية وأوراق القبض) فقط لأنه سيترتب على عملية الدمج فيما بعد ذلك خسارة معلومات تزيد عن نقطة القطع المسموح بها. ١٤,٧ > %١٠

٢- اما بالنسبة للمنشآت (٣، ٥، ٦) فيمكن لعملية الدمج أن تستمر فيها إلى مدى أكبر فتشمل ثلاثة بنود (النقدية، أوراق القبض، والمدينين) وتتوقف عملية الدمج عند هذا المستوى. لأنه فيما لو تجاوزت هذا المستوى إلى دمج جميع البنود الأربعة في رقم واحد سيترتب هنا خسارة معلومات كبيرة بنسبة %١٠٠ وهو ما يتجاوز الحدود التي يقبلها مستخدمو هذه القوائم والمحدد بنقطة قطع %١٠

٣- ان أكـــثر البيانات مناسبة لعملية الدمج هي البيانات الخاصة بالمنشأة رقم (٦) تلـــيها فـــي ذلك بيانات المنشأة رقم (٣) ثم بيانات المنشأة رقم (٥) وبعد ذلك بيانات المنشأة رقم (٤)

مثال (٢)

اســـتخدام أســـلوب دليل الأهمية النسبية في قياس خسارة معلومات دمج التقرير المالي المقارن.

فـــي الجـــدول التالي رقم (٦) قائمة الدخل المقارنة لإحدى الشركات الست المشار إليها بالإيضاح رقم (١) معدة في نهاية ٢٠٠٠/١٢/٣١ والمطلوب استخدام دليل الأهمية النسبية مؤشراً في تحديد مستوى الدمج المناسب في هذه القائمة تمهيداً لنشرها مرفقة بقائمة المركز المالي وذلك بتوفر المعلومات التالية:

١- نقطـــة القطـــع المـــتفق علـــيها فـــي القطاع الصناعي الذي تعمل فيه الشركة بخصـــوص تقيـــيم الأهمـــية النســـبية لبـــنود قائمة الدخل هي ٥ وحدات من المعلومات.

٢- نقطـــة القطع المتفق عليها بخصوص خسارة معلومات الدمج المقبولة من قبل مستخدمي قائمة الدخل هي ١٥%

الحل:

سيتخذ حل المشكلة المسار التالي:

١- ســـنبدأ بتحديد القيم النسبية لبنود قائمة الدخل في نهاية الفترتين الماليتين وذلك باتخاذ قيمة المبيعات السنوية أساساً للمقارنة (انظر جدول رقم ٦)

٢- سنحدد التغير الحادث في قيمة بنود القائمة على مدار الفترة الزمنية الممتدة من ١٩٩٩/١٢/٣١ - ٢٠٠٠/١٢/٣١ وذلك في شكل قيم مطلقة ونسب مئوية.

٣- من المعلومات المحققة في الخطوتين (١، ٢) يشتق دليل الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل في ٢٠٠٠/١٢/٣١

جدول رقم (١٦-٦)

قائمة الدخل المقارنة المفصلة في ٢٠٠٠/١٢/٣١

م	بيان	١٩٩٩		٢٠٠٠			التغير			دليل الأهمية النسبية	
		مبلغ	%	مبلغ	%	الرتبة	مبلغ	%	الرتبة	وحدة معلومات	الرتبة
١	مبيعات	١٧١٠	١٠٠	١٩٧٥	١٠٠	١	٢٦٥	١٥,٥	٢٠	صفر	٢٦
٢	مردودات المبيعات	١٠	٠,٦	٧٥	٣,٨	١٣	٦٥	٦٥٠	١	٢٠,٣	١
٣	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩,٤	١٩٠٠	٩٦,٢	٢	٢٠٠	١١,٨	٢٣	٣,١	١١
٤	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥,١	٧٥٠	٣٨	٥	١٥٠	٢٥	١٧	٣,١	١
٥	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤,٣	١١٥٠	٥٨,٢	٣	٥٠	٤,٥	٢٤	٥,٥	٨
										٣٢	
٦	رواتب رجال البيع	٢٠٠	١١,٧	٣٢٠	١٦,٢	٧	١٢٠	٦٠	١٠	٦,٢	٧
٧	ايجارات معارض البيع	٨٠	٤,٧	٧٠	٣,٦	١٤	(١٠)	١٢,٥	٢٢	٠,٩	١٦
٨	دعاية وإعلان	٧٠	٤,١	٦٠	٣	١٥	(١٠)	١٤,٣	٢١	٠,٨	١٧
٩	اخرى	٥٠	٢,٩	٥٠	٢,٥	١٨	صفر	صفر	٢٥	٠,٤	٢٢
١٠	جملة مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣,٤	٥٠٠	٢٥,٣	٦	١٠٠	٢٥	١٧	٢,١	١٤
	دليل الاهمية النسبية									١٠,٤	
١١	رواتب ادارية	١٠٠	٥,٨	١٥٠	٧,٦	١١	٥٠	٥٠	١٣	٢,٤	١٣
١٢	مخصصات مختلفة	٤٠	٢,٣	٩٥	٤,٨	١٢	٥٥	١٣٧,٥	٥	٥,٢	٩
١٣	استهلاكات مختلفة	٥٠	٢,٩	٢٠	١	٢١	(٣٠)	٦٠	١٠	٠,٧	١٨
١٤	أخرى	٢٠	١,٢	٤٠	٢	٢٠	٢٠	١٠٠	٧	١,٣	١٥
١٥	جملة المصروفات الإدارية	٢١٠	١٢,٢	٣٠٥	١٥,٤	٨	١١٥	٦٠	١٠	٣,٩	١٠
	دليل الأهمية النسبية									١٣,٥	
١٦	مصروف الفوائد	١٠	٠,٦	٥٠	٢,٥	١٨	٤٠	٤٠٠	٢	٧,٩	٤
١٧	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦,٢	٨٥٥	٤٣,٣	٤	٢٥٥	٤٢,٥	١٥	٨٣,٣	٢
١٨	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨,١	٢٩٥	١٤,٩	٩	(٢٠٥)	٤١	١٦	٧	٦
	ايرادات ومصروفات اخرى										
١٩	ارباح (خسائر) أوراق مالية	٣٠	١,٨	(٦٠)	٣	١٥	(٩٠)	٣٠٠	٣	٨	٣
٢٠	مكاســـب (خســـائر) بيع أصول ثابتة	(١٠)	٠,٦	٥	٠,٣	٢٤	١٥	١٥٠	٤	٠,٥	٢١
٢١	ايراد عقار	٥٠	٢,٩	٦٠	٣	١٥	١٠	٢٠	١٩	٠,١	٢٤
٢٢	أرباح أسهم	١٥	٠,٩	٥	٠,٢	٢٥	(١٠)	٦٧	٩	٠,٢	٢٣
٢٣	خسائر عملة أجنبية	(١٠)	٦	(٢٠)	١	٢١	١٠	١٠٠	٧	٠,٦	١٩
٢٤	تبرعات وإعانات	(٥)	٠,٣	(٥)	٠,٢	٢٥	صفر	صفر	٢٥	٠,١	٢٤
٢٥	صافي البنود الأخرى	٧٠	٤,١	١٥	٠,٧	٢٣	(٨٥)	١٢١	٦	٠,٦	١٩
	دليل الاهمية النسبية									١٠,١	
٢٦	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢,٢	٢٨٠	١٤,٢	١٠	٢٧٠	٤٩	١٤	٧,٩	٤
	دليل الاهمية النسبية									٩٧,١	

٤- بمقارنة دليل الأهمية النسبية لكل بند من بنود قائمة الدخل المشتق في الخطوة رقم (٣) مع نقطة القطع المتفق عليها معياراً لتقييم الأهمية النسبية في القطاع الصناعي الذي تعمل فيه الشركة وهو ٥ وحدات معلومات يتخذ قرار الدمج حسب النموذج التالي:

إذا كان د * ≥ ٥ ← دمج

أما إذا كان د* > ٥ ← افصاح

٥- بالاسترشاد بالنموذج أعلاه تنفذ المرحلة الأولى لعملية الدمج وتحتسب قيمة خسارة معلومات الدمج على مستويين هما:

أ- مستوى الأبواب.

ب- مستوى قائمة الدخل جميعها كوحدة (انظر جدول رقم ٧)

٦- تقارن قيمة خسارة معلومات الدمج المحددة على مستوى قائمة الدخل في الخطوة السابقة بنقطة القطع المتفق عليها لخسارة معلومات دمج قائمة الدخل وهي ١٥% وبناء على ذلك يحدد مستوى الدمج المناسب الذي يجب ان تتوقف عنده عملية الدمج (انظر جدول رقم ٨)

١- تحديد القيم النسبية لبنود قائمة الدخل:

يبين العمودان الأول والثاني من الجدول رقم (٦) القيمة النسبية لهذه البنود ويلاحظ بأن المبيعات باعتبارها أساس المقارنة احتلت في ٢٠٠٠/١٢/٣١ المرتبة الأولى في هذا المجال، بينما احتلت مردودات المبيعات مثلاً المرتبة الثالثة عشرة وأرباح (خسائر) أوراق مالية المرتبة الخامسة عشر.. وهكذا

٢- التغير النسبي الحادث في قيم بنود قائمة الدخل:

ويبين العمود الثالث من الجدول رقم (٦) التغير الحادث في بنود قائمة الدخل بالقيم المطلقة وكذلك في شكل نسبي. ويلاحظ هنا بأن المرتبة التي يحتلها

البند حسب التغير النسبي الحادث فيه ليست مرتبطة بقيمته المطلقة كما هو الحال في العمود الثاني.

مثال على ذلك ان المبيعات وهي التي احتلت المرتبة الأولى من حيث قيمتها النسبية جاءت في المركز العشرين من حيث التغير الحادث في قيمتها على مدار السنة المالية، بينما مردودات المبيعات والتي احتلت المرتبة الثالثة عشر حسب قيمتها النسبية جاءت في المرتبة الأولى حسب التغير الحادث في هذه القيمة. والتفاوت الحادث في المرتبتين يمكن اعتباره دليلاً واضحاً على الآثار التي ستترتب على القوائم المالية المنشورة فيما لو تم الاسترشاد في تقييم الأهمية النسبية لبنودها اما بالقيمة النسبية على حدة أو بالتغير الحادث في قيمة البند على حدة، وهما المؤشران التقليديان المتبعان في المجالات المحاسبية.

فحسب مؤشر القيمة سيكون قرار المحاسب بدمج مردودات المبيعات، بينما حسب مؤشر التغير الحادث في قيمتها سيكون القرار بالإفصاح، كذلك لو اقتصر المحاسب على استخدام معيار التغير الحادث في قيمة البند مؤشراً لقرار الدمج أو الإفصاح بالنسبة لبند مكاسب (خسائر) بيع الأصول الثابتة لكان القرار بالإفصاح لأنه احتل المركز الرابع من حيث التغير إذ تغير بنسبة ١٥% بينما لو استرشد محاسب آخر بالقيمة النسبية لهذا البند لكان القرار بالدمج حتماً حيث لم تزد قيمته عن ٠,٣% من قيمة المبيعات. ولعل ذلك ما يؤيد ضرورة استخدام دليل الأهمية النسبية كمعيار للدمج لأنه يجمع بين آثار العاملين السابقين وهما القيمة والتغير الحادث فيها معاً.

٣- اشتقاق دليل الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل:

فـــي العمود الرابع من الجدول رقم (٦) يحدد دليل الأهمية النسبية لكل بند بالمعادلة التالية:

د أو (خ م) = س٢ (س٢-س١) / س١

وذلـــك حيـــث (د) دليل الأهمية النسبية س١ القيمة النسبية للبند في ٢٠٠٠/١٢/٣١ قياساً على ذلك يحدد دليل الأهمية النسبية لمردودات المبيعات بالمعادلة التالية:

د = ٣,٨ (٣,٨ - ٠,٦) / ٠,٦ = ٢٠,٣ وحدة معلومات

وباتخاذ دليل الأهمية النسبية معياراً لتقييم الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل نلاحظ مـــدى التغير الحادث في ترتيبها من حيث أهميتها النسبية. فبالنسبة للمبيعات مثلاً تغـــيرت هـــذه المراكز على النحو التالي (١، ٢٠، ٢٦) أما المخصصات المختلفة وهي بند من المصروفات الإدارية والعمومية تراوحت مراكزها بين (١٢، ٥، ٩) كمـــا أن مصـــروف الفوائد تراوحت مراكزه بين (١٨، ٢، ٤) ويعود ذلك التغير لحقيقة أن دليل الأهمية النسبية هو محصلة لآثار عنصري: القيمة المطلقة، ومعدل التغير الحادث فيهما معاً.

٤- تقييم الأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل بموجب دليل الأهمية النسبية:

بمقارنة نقطة القطع المتفق عليها للأهمية النسبية لبنود قائمة الدخل وهي ٥ وحدات المعلومات بدليل الأهمية النسبية لكل بند يتم اتخاذ قرار الدمج أو الإفصاح. ولكـــن قبل تحديد البنود التي يجوز دمجها وتلك التي يجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل نود التذكير بملاحظة هامة جداً في هذا المجال. وهذه الملاحظة على علاقة بقـــاعدة علمية من قواعد الدمج التي أشرنا إليها سابقاً وهي قاعدة السماح أو جواز الدمـــج (Admissable Aggregation) . معنى ذلك أن تحكيم دليل الأهمية النسبية فـــي اتخـــاذ قـــرار الدمج سيكون مقصوراً على البنود التي يجوز دمجها لأنها من طبـــيعة واحـــدة هـــذا من جهة، ولعدم وجود نص أو قانون يمنع دمجها من جهة

أخـــرى. ولتفسير هذه القاعدة هنا، لو رجعنا إلى جدول رقم (٦) للاحظنا أن دليل الأهمـــية النسبية لتكلفة المبيعات مثلاً هو (٣,١) وحدة معلومات وهو أقل من نقطة القطع المسموح بها وهي ٥ وحدات معلومات، فهل يعتبر ذلك مبرراً لدمجها؟ الجواب بالنفي طبعاً لأن قيمة تكلفة المبيعات تعتبر بنداً أساسياً من بنود قائمة الدخل التي يجب الإفصاح عنها في جميع الظروف، وإذا كان لابد من تطبيق عملية الدمج علـيها فيمكـــن ان يكـــون ذلـــك علـــى مكوناتها الفرعية (المشتريات والتغير في المخـــزون)، أمـــا قيمـــتها الإجمالـــية فلابد من الإفصاح عنها.كذلك الحال بالنسبة لإجمالـــي مصاريف البيع والتوزيع فهي بند أساسي يجب الإفصاح عنه، وان كان يجوز دمج مكوناتها الفرعية.

بعد ذلك، وبالإسترشاد بدليل الأهمية وبعد أخذ القواعد العلمية لعملية الدمج فـــي عيـــن الاعتبار كانت البنود التي لا تتصف بالأهمية النسبية والتي كان يجوز دمجها كما يلي:

في باب مصروفات البيع والتوزيع بنود:

الإيجارات، دعاية وإعلان، أخرى.

في باب مصروفات ادارية وتمويلية بنود :

رواتب، استهلاكات، أخرى

في باب الإيرادات والمصروفات الأخرى:

مكاسب بيع الأصول الثابتة، وإيراد العقار، خصم مكتسب، خصم مسموح وتبرعات واعانات .

اما البنود التي تتمتع بصفة الأهمية النسبية والتي يتوجب الإفصاح عنها فهي:

مردودات المبيعات، رواتب البيع والتوزيع، المخصصاته المختلفة، أرباح (خسائر) أوراق مالية.

٥- تنفيذ عملية الدمج:

علـــى هدى النتائج التي توصلنا إليها في الخطوة السابقة تم تلخيص قائمة الدخـــل المقارنـــة فاتخذت الشكل الموضح في الجدول رقم (٧) والذي حددت فيه خسارة معلومات الدمج على المستوى الأبواب أولاً، ثم على مستوى القائمة جميعها كوحدة ثانياً فكانت النتائج المحققة كما يلي:

أ- أسفرت عملية الدمج عن خسارة معلومات قيمتها (٠,١) وحدة معلومات وبنسبة ١% في باب مصروفات البيع والتوزيع، ٣,٧ وحدة معلومات بنسبة ٢٧,٤% في باب مصروفات إدارية وعمومية، ١ وحدة معلومات بنسبة ١٠% في باب الإيرادات والمصروفات الأخرى.

ب- كما أسفرت عن خسارة معلومات إجمالية مقدارها ٤,٨ وحدة معلومات وبنسبة ٤,٩% على مستوى قائمة الدخل جميعها.

جـــ- بمقارنـــة خســـارة المعلومات على مستوى الأبواب نلاحظ أن أقل قدر من خسارة معلومات الدمج اصاب باب مصروفات البيع والتوزيع وذلك لأن القيم النسبية للبنود التي تم دمجها على مدار السنتين الماليتين ١٩٩٩ و ٢٠٠٠ وهي (٣,٦%، ٣%، ٢,٥%) كمـــا ان قـــيمها المطلقة على مدار السنتين الماليتين ١٩٩٩ و ٢٠٠٠ كانـــت متقاربة مما جعل معدل التغير النسبي الحادث فيهما منخفضاً: (١٢,٥% ، ١٤,٣% ، صفر %)

بيـــنما كانـــت خسارة معلومات دمج باب المصروفات الإدارية والعمومية مرتفعة نسبياً وذلك لأن قيمتها النسبية في نهاية عام ٢٠٠٠ كانت متفاوتة (٧,٦%، ١%، ٢%) كمـــا أن التغير النسبي الحادث في قيمها على مدار الفترة الزمنية كان مـــرتفعاً نسبياً (٥٠%، ٦٠%، ١٠٠%) وفي ذلك تأييد لما أشرنا إليه في موضع سابق من البحث حول العوامل المؤثرة في قيمة خسارة معلومات الدمج.

جدول رقم (١٦-٧)

قائمة الدخل المقارنة في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بعد عملية الدمج الأولى

م	بيان	١٩٩٩		٢٠٠٠		دليل الأهمية النسبية	خسارة معلومات الدمج	
		دينار	%	دينار	%	وحدة معلومات	وحدة معلومات	%
١	المبيعات	١٧١٠	١٠٠	١٩٧٥	١٠٠	صفر	صفر	صفر
٢	مردودات المبيعات	١٠	٠,٦	٧٥	٣,٨	٢٠,٣	صفر	صفر
٣	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩,٤	١٩٠٠	٩٦,٢	٣,١	صفر	صفر
٤	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥,١	٧٥٠	٣٨	٣,١	صفر	صفر
٥	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤,٣	١١٥٠	٥٨,٢	٥,٥	صفر	صفر
	دليل الاهمية النسبية					٣٢	صفر	صفر
٦	رواتب رجال البيع	٢٠٠	١١,٧	٣٢٠	١٦,٢	٦,٢	صفر	صفر
٧	اخرى	٢٠٠	١١,٧	١٨٠	٩,١	٢,٠	٠,١	٤,٨
٨	جملة مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣,٤	٥٠٠	٢٥,٣	٢,١	صفر	صفر
	دليل الأهمية النسبية					١٠,٤	٠,١	١
٩	مخصصات مختلفة	٤٠	٢,٣	٩٥	٤,٨	٥,٢	صفر	صفر
١٠	اخرى	١٧٠	٩,٩	٢١٠	١٠,٦	٠,٧	٣,٧	٨٤
١١	جملة المصروفات الادارية والعمومية	٢١٠	١٢,٢	٣٠٥	١٥,٤	٣,٩	صفر	صفر
	دليل الأهمية النسبية					٩,٨	٣,٧	٢٧,٤
١٢	مصروف الفوائد	١٠	٠,٦	٥٠	٢,٥	٧,٩	صفر	صفر
١٣	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦,٢	٨٥٥	٤٣,٣	٨٣,٣	صفر	صفر
١٤	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨,١	٢٩٥	١٤,٩	٧	صفر	صفر
	ايرادات ومصروفات اخرى							
١٥	ارباح (خسائر) أوراق مالية	٣٠	١,٨	(٦٠)	٣	٨	صفر	صفر
١٦	ايرادات أخرى	٦٥	٣,٨	٧٠	٣,٥	٠,٣	٠,٥	٦٣
١٧	مصروفات أخرى	٢٥	١,٥	٢٥	١	٠,٢	٠,٥	٧١
١٨	صافي البنود الأخرى	٧٠	٤,١	١٥	٠,٧	٠,٦	صفر	صفر
	دليل الاهمية النسبية					٩,١	١	١٠
١٩	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢,٢	٢٨٠	١٤,٢	٧,٩	صفر	صفر
	دليل الاهمية النسبية					٩٢,٣	٤,٨	٤,٩

د- بمقارنة القيمة الإجمالية لخسارة معلومات الدمج على مستوى قائمة الدخل وهي ٤,٨ وحدة بنقطة القطع المسموح بها لخسارة معلومات الدخل في القطاع الذي تعمل فيه الشركة وهو ٥ وحدات نستنتج بأنه توجد الفرصة لتلخيص أكبر لقائمة الدخل مما يعني جواز المضي قدماً في عملية الدمج.

هـ- ترتب على عملية الدمج الأولية تلخيص عدد بنود قائمة الدخل المقارنة من ٢٦ بنداً الى ١٩ بنداً.

١- ترتب البنود التي تم الإفصاح عنها ترتيباً تصاعدياً حسب قيمة دليل الأهمية النسبية على النحو التالي:

المخصصات المختلفة	٥,٢ وحدة معلومات
رواتب البيع والتوزيع	٦,٢ وحدة معلومات
مصروف الفوائد	٧,٩ وحدة معلومات
أرباح (خسائر أوراق مالية)	٨ وحدة معلومات
مردودات المبيعات	٢٠,٣ وحدة معلومات

٢- تحتسب قيمة خسارة معلومات الدمج الممكنة أو المسموح بها حسب نقطة القطع المحددة لقائمة الدخل وهي ١٥% بالمعادلة التالية:

٩٧,١ (*)× ١٥% = ١٤,٦ وحدة معلومات تقريباً

٣- يحدد الفرق بين خسارة معلومات الدمج الحالية في الجدول رقم (٧) وهي ٤,٨ وحدة وخسارة معلومات الدمج المناسب حسب نقطة القطع وهي ١٤,٦ وحدة كما يلي:

١٤,٦ – ٤,٨ = ٩,٨ وحدة معلومات. مما يعني توفر الفرصة للمضي قدماً في عملية الدمج.

٤- باستعراض دليل الأهمية النسبية للبنود التي تم الإفصاح عنها والتي يمكن دمجها نلاحظ منذ البداية أن أكثر البنود مناسبة للدمج هو بند المخصصات المختلفة، لأن دمجه سيترتب عليه اقل خسارة معلومات بالمقارنة بالبنود

(*) انظر الجدول رقم (١٦-٦)

الباقية. وبدمجه كما يتضح من الجدول رقم (١٦-٨) تصبح خسارة معلومات الدمج في المرحلة الثانية من مراحل الدمج:

٠,١ + ٩,٦ + ١ = ١٠,٧ وحدة معلومات

لكن لو خطا المحاسب خطوة أخرى في عملية الدمج وقام بدمج بند رواتب البيع والتوزيع لتجاوزت خسارة المعلومات في هذه الحالة نقطة القطع المسموح بها لأن خسارة معلومات الدمج الجديدة تصبح حينئذ:

١٠,٧ + ٦,٢ = ١٦,٩ وحدة معلومات

وهذا يتجاوز نقطة القطع المسموح بها لخسارة معلومات قائمة الدخل وهي ١٥%

وعليه فإن مستوى الدمج يتوقف عند دمج المخصصات المختلفة حيث ستكون خسارة الدمج المحققة حينئذ ١٠,٧ وحدة معلومات وبنسبة ١١,١% تقريباً من المستوى الإعلامي لقائمة الدخل.

٥- انخفض عدد بنود قائمة الدخل المقارنة بعد عملية الدمج الثانية الى ١٧ بنداً ويلاحظ بأن الاستمرار في عملية الدمج بعد ذلك سيترتب عليه المزيد من خسارة المعلومات. وقد حاولنا في الجدول رقم (١٦-٩) قياس خسارة معلومات تلخيص قائمة الدخل إلى أدنى حد ممكن وهو ما تسلكه بعض المنشآت في كثير من الأحيان وكانت كبيرة جداً حيث بلغت ٤٧,٧ وحدة معلومات أي بنسبة ٤٩% وهذا يعني أن القيمة الإعلامية لقائمة الدخل في هذه الحالة ستكون فقط ٥١% من قيمتها الإعلامية الفعلية وذلك من وجهة نظر من يستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية لكن من جانب آخر يلاحظ ان عملية الدمج الثالثة قد قلصت عدد بنود قائمة الدخل المقارنة إلى ١٠ بنود فقط وهو أقل من نصف حجمها الأصلي.

جدول رقم (١٦-٨)

قائمة الدخل المقارنة في ١٩٩٥/١٢/٣١ عند مستوى الدمج المناسب (بعد عملية الدمج الثانية)

م	بيان	١٩٩٩		٢٠٠٠		دليل الأهمية النسبية	خسارة معلومات الدمج	
		دينار	%	دينار	%	وحدة معلومات	وحدة معلومات	%
١	المبيعات	١٧١٠	١٠٠	١٩٧٥	١٠٠	صفر		
٢	مردودات المبيعات	١٠	٠,٦	٧٥	٣,٨	٢٠,٣		
٣	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩,٤	١٩٠٠	٩٦,٢	٣,١		
٤	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥,١	٧٥٠	٣٨	٣,١		
٥	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤,٣	١١٥٠	٥٨,٢	٥,٥		
	دليل الاهمية النسبية					٣٢	صفر	صفر
٦	رواتب رجال البيع	٢٠٠	١١,٧	٣٢٠	١٦,٢	٦,٢		
٧	اخرى	٢٠٠	١١,٧	١٨٠	٩,١	٢,٠		
٨	جملة مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣,٤	٥٠٠	٢٥,٣	٢,١		
	دليل الاهمية النسبية					١٠,٣	٠,١	٤,٨
٩	مصروفات ادارية وعمومية	٢١٠	١٢,٢	٣٠٥	١٥,٤	٣,٩	٩,٦	٧١
١٠	مصروف الفوائد	١٠	٠,٦	٥٠	٢,٥	٧,٩		
١١	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦,٢	٨٥٥	٤٣,٣	٨,٣		
١٢	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨,١	٢٩٥	١٤,٩	٧		
	ايرادات ومصروفات اخرى							
١٣	مكاسب (خسائر) أوراق مالية	٣٠	١,٨	(٦٠)	٣	٨		
١٤	ايرادات أخرى	٦٥	٣,٨	٧٠	٣,٥	٠,٣		
١٥	مصروفات أخرى	٢٥	١,٥	٢٥	١	٠,٢		
١٦	صافي البنود الأخرى	٧٠	٤,١	١٥	٠,٧	٠,٦		
	دليل الاهمية النسبية					٩,١	١	١٠
١٧	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢,٢	٢٨٠	١٤,٢	٧,٩	صفر	صفر
	دليل الاهمية النسبية					٨٦,٤	١٠,٧	١١,١

جدول رقم (١٦-٩)

قائمة الدخل المقارنة في ١٩٩٥/١٢/٣١ بعد عملية الدمج الثالثة

م	بيان	١٩٩٩		٢٠٠٠		دليل الأهمية النسبية	خسارة معلومات الدمج	
		دينار	%	دينار	%	وحدة معلومات	وحدة معلومات	%
١	صافي المبيعات	١٧٠٠	٩٩,٤	١٩٠٠	٩٦,٢	٣,١	٢٠,٣	٨٧
٢	تكلفة المبيعات	٦٠٠	٣٥,١	٧٥٠	٣٨	٣,١	صفر	صفر
٣	مجمل الربح	١١٠٠	٦٤,٣	١١٥٠	٥٨,٢	٥,٥	صفر	صفر
٤	مصروفات البيع والتوزيع	٤٠٠	٢٣,٤	٥٠٠	٢٥,٣	٢,١	٨,٣	٨٠
٥	مصروفات ادارية وعمومية	٢١٠	١٢,٢	٣٠٥	١٥,٤	٣,٩	٩,٦	٧١
٦	مصروف الفوائد	١٠	٠,٦	٥٠	٢,٥	٧,٩	صفر	صفر
٧	جملة المصروفات	٦٢٠	٣٦,٢	٨٥٥	٤٣,٣	٨,٣	صفر	صفر
٨	صافي الربح من العمليات	٤٨٠	٢٨,١	٢٩٥	١٤,٩	٧	صفر	صفر
٩	صافي ايرادات ومصروفات اخرى	٧٠	٤,١	(١٥)	٠,٧	٠,٦	٩,٥	٩٤
١٠	صافي الربح العام	٥٥٠	٣٢,٢	٢٨٠	١٤,٢	٧,٩	صفر	صفر
	دليل الأهمية النسبية					٤٩,٤	٤٧,٧	٤٩

أسئلة الفصل السادس عشر

١- يضطر المحاسب عند إعداد التقرير المالي المنشور أن يراعي الموازنة بين اعتبارين أذكرهما، مع بيان الأسئلة التي يمكن أن يطرحها المحاسب على نفسه إزاء الاعتبارين السابقين.

٢- في غياب المؤشرات الموضوعية المطلوبة لتقييم الأهمية النسبية لبنود التقرير المالي، ولتحديد مستوى الدمج المناسب فيه، كانت عملية دمج التقارير المالية المنشورة تخضع إلى حد كبير للاجتهاد والأحكام الشخصية مما يقلص القيمة الإعلامية لهذه التقارير . على ضوء العبارة التالية حدد ما يلي:

- مفهوم عملية دمج بنود التقرير المالي.
- الأساليب التقليدية لدمج بنود التقارير المالي.
- نواحي القصور في عملية دمج بنود التقرير المالي.

٣- اعتاد الباحثون على الاسترشاد بنوعين من المؤشرات في دمج بنود التقرير المالي. حدد هذين المؤشرين وبين وجهة نظرك بهما مسترشداً بالإطار الفكري لنظرية المحاسبة وفقاً للمعايير المتعلقة بهذا الجانب.

٤- يترتب على أي عملية دمج تحدث في بنود التقرير المالي، وأياً كان المستوى الذي تتوقف عنده، خسارة معلومات من وجهة نظر قارئ هذا التقرير، على ضوء العبارة السابقة تكلم عن ما يلي:

- قيمة خسارة المعلومات الناجمة عن عملية دمج بنود التقرير المالي.
- تحيز عملية الدمج.

٥- يطلق على مبدأ الموازنة عند تنفيذ عملية دمج بنود التقرير المالي، مصطلح مبدأ الجدوى أو التكلفة المعقولة، فما هو هذا المبدأ، وكيف يجري تطبيقه عند عملية الدمج.

٦- توجد العديد من الأساليب لقياس خسارة المعلومات المترتبة على دمج بنود التقرير المالي. ومن هذه الأساليب أسلوب الدالة اللوغرتمية. تكلم عن هذا الأسلوب موضحاً أهم المعادلات الرياضية التي يقوم عليها أسلوب الدالة اللوغرتيمة، مسترشداً بالأمثلة العملية لتعزيز رأيك.

٧- تؤثر قيمة البند وكذلك معدل تغيره الحادث على مدار الفترة الزمنية للتقرير المقارن على أهميته النسبية، وعليه فمن أجل تقييم الأهمية النسبية للبند محل الدمج، لابد من ترجيح قيمته النسبية بمعدل التغير الحادث فيها وذلك عن طريق ضربهما معاً لكون حاصل الضرب الناتج دليلاً لأهمية النسبية.
المقطع السابق يعتبر فرضية أساسية لقياس قيمة خسارة معلومات التقرير المالي المقارن. المطلوب تحديد المؤشرات التي تستند عليها الفرضية السابقة.

٨- كيف يطبق المحاسب مفهوم اقتصاد المعلومات في كل مما يلي موضحاً عنصر العائد في كل مرة ؟

١- عملية دمج بنود التقارير المالية المنشورة.
٢- إعداد التقارير التحليلية للمبيعات.

٩- متى تتخذ عملية الدمج شكل التلخيص، ومتى تتخذ شكل الاتحاد أو التركيب. أعط أمثلة.

١٠- في تحديد الأهمية النسبية للبند تؤخذ مجموعة من العوامل في عين الاعتبار بالإضافة لقيمته المطلقة ما هي تلك العوامل؟

١١- ماذا يقصد بنقطة القطع وكيف تستخدم في مجال تحديد مستوى الدمج المناسب لبنود التقرير المالي؟

١٢- في تطبيق عملية الدمج يسترشد المحاسب بمجموعة من القواعد الأساسية،حدد هذه القواعد مع إعطاء أمثلة لتطبيقها في الواقع العملي.

١٣- ماذا يقصد بتحيز الدمج، وكيف يربط هذا التحيز بأنواع الدمج التالية؟ الدمج الكامل، الدمج الجيد، الدمج الردئ.

١٤- لماذا لا يمكن توفير الدمج الكامل في الحياة العملية؟

١٥- ما هي العناصر التي يتكون منها دليل الأهمية النسبية؟

الجزء الرابع

قضايا خلافية في الفكر المحاسبي

الفصل السابع عشر : محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

الفصل الثامن عشر : محاسبة الموارد البشرية.

الفصل التاسع عشر : المقوّمات النظرية للنظم المحاسبية في الفكر الإسلامي

الفصل السابع عشر
محاسبة المسؤولية الاجتماعية

الأهداف : التعريف بالمفاهيم والمبادئ والفروض التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية مع المشاكل الأساسية التي تعترض تطبيق النظام خصوصا في مجالات القياس والافصاح ويشمل ذلك ما يلي:

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

ثانياً: الفروض والمبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

ثالثاً: مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

رابعاً: مشاكل القياس والافصاح في نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

الفصل السابع عشر
محاسبة المسؤولية الاجتماعية

مقدمة

ظهـــر مفهـــوم محاســـبة المسؤولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting في الفكر المحاسبي مع بداية العقد السابع من القرن العشرين وذلك في كتابات بعض الباحثين من أمثال: Linowess [١]، Mobley [٢]، Anderson، وفيما بعد شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) لجنة متخصصة أوكلت اليها معالجة المشاكل الخاصة بالقياس والافصاح فيها. [٣]

بعد ذلك نشطت الدراسات حول ذلك الفرع الجديد من فروع المحاسبة لكن معظمهـــا اتخـــذ الطـــابع الوصفي العام والذي انصب على المفاهيم الأساسية دون الولـــوج فـــي عمق مشاكل التطبيق وذلك بسبب المشاكل المعقدة المتعلقة بمجالات القياس والافصاح فيها، مما أدى فيما بعد إلى انحسار الاهتمام بها وبشكل ملحوظ. لكن الحال بقي كذلك إلى أن أعاد الاهتمام بها ثانية اتحاد المحاسبين الدولي IFAC وذلك تحت أثر الضغوط التي عمت الدول المتقدمة بفعل منظمات أنصار المحافظة علـــى البيئة ومنظمات حقوق الإنسان والتي نشطت في الحث على مكافحة أضرار الـــتلوث البيئـــي عامة وما يختص بالتلوث الناشئ عن النفايات النووية على وجه الخصـــوص. وهكـــذا أصدر هذا الاتحاد مجموعة من النشرات التي دعا فيها الى ضـــرورة توفير المعايير المهنية المناسبة لكل من محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ومراجعة (تدقيق) المسؤولية الاجتماعية.

---

(١) Linowess, D. F. **Socio- Economic Accounting** , Journal of Accountancy, November, 1970, PP (836-842)

(٢) Mobley, S.C, **The challenges of Socio- Economic Accounting**, The Accounting Review, October, 1970. PP (762-768)

(٣) American Accounting Association (A.A.A), **Report of the committee on the Measurement of Social Costs**, The Accounting Review, Supplement Volume XLX6, 1975, PP (12-63)

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

تتعدد الآراء حول مفهوم نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية كما تتعدد التسميات التي تطلق عليه. فمن حيث المفهوم هناك من يرى أن هذا النظام (SRA) يشكل جزءاً من النظام التقليدي للمحاسبة المالية. لكن فيما يركز نظام المحاسبة المالية التقليدي على نتائج الصفقات التي تحدث فيما بين المنشأة من جهة والغير كالعملاء والموردين.. الخ، من جهة أخرى يركز نظام المحاسبة الاجتماعية على الصفقات التي تحدث بين المنشأة من جهة والبيئة الاجتماعية المحيطة بها من جهة أخرى.

لكن الرأي الغالب يرى بأن لنظام (SRA) من السمات والمقومات الخاصة ما يجعله نداً للنظم المحاسبية الأخرى كنظام المحاسبة المالية، ونظام المحاسبة الإدارية، ونظام محاسبة التكاليف.. الخ

ومن حيث التسمية، هناك من يطلق على هذا النظام مصطلح المحاسبة الاجتماعية Social Accounting بينما يطلق عليها آخرون مصطلح المحاسبة الاجتماعية للشركات Corporate Social Accounting في حين أن التسمية الاكثر شيوعاً هي محاسبة المسؤولية الاجتماعية (SRA) [٤] بناء لما تقدم تعددت أيضا التعريفات التي قدمها الباحثون لهذا النظام من هذه التعريفات مثلاً على ما يلي:

محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي: *"نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المنشأة والبيئة الاجتماعية من حولها ومن ثم في الافصاح عن الآثار التي يترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة. وعليه فإن الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في قياس والافصاح عن التكاليف والفوائد الاجتماعية لمنشآت الاعمال"* [٥]

(٤) Anderson , A. H., **Social Responsibility Accounting What to Measure and How?** Cost & Management, September- October 1976, PP (41-46)

(٥) Linowess, D.F, Opict, p. 836.

فيما عرفها آخرون كما يلي:

"المحاسبة الاجتماعية فرع من فروع المحاسبة يهدف الى تحديد نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي من مدخل اجتماعي Social Approach وذلك باعتبارها – أي المنشأة– عضوا فاعلاً في المجتمع ترتبط بالفئات الاخرى فيه ضمن علاقة تعاقدية مستمدة من قواعد العقد الاجتماعي الذي يجمع بين مصالح تلك الفئات" [٦]

بناء لما تقدم فإن التزام المنشأة لا يبقى محصوراً بالمحافظة على مصالح الملاك Stockholders فقط، بل المحافظة ايضا على مصالح الفئات الأخرى في المجتمع Stakeholders ، كما أن نتيجة أعمال المنشأة لا تتحدد بالأسلوب التقليدي لمقابلة الايرادات بالنفقات، بل يجب توسيع نطاق هذه المقابلة لتشمل أيضا التكاليف والمنافع الاجتماعية. فاذا كانت نتيجة هذه المقابلة ان تزيد المنافع أو الفوائد الاجتماعية المحققة من نشاط المنشأة عن التكاليف الاجتماعية ممثلة بالموارد الاجتماعية التي استنفدتها المنشأة في تنفيذ أنشطتها تكون النتيجة ربحاً او منفعة اجتماعية Social Benefit (Profit) ، أما إذا حدث العكس أي أن تزيد التكلفة الاجتماعية عن المنافع أو الفوائد الاجتماعية المحققة تكون النتيجة حينئذ خسارة اجتماعية Social Loss

ثانياً: الفروض والمبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

يقوم نظام (SRA) على أربعة فروض أساسية هي: [٧]

١- أن على المنشأة التزامات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وبأنها أي المنشأة تقبل تحمل هذا الالتزام.

(٦) (AAA) , Op.cit, p. 50.

(٧) Anderson A. H, **Social Responsibility Accounting How to get Stated?** C.A Magazin September, 1978, pp (28-35)

٢- أن الموارد الاقتصادية للمجتمع نادرة ومحدودة، ولأنها كذلك يتوجب استغلالها بفاعلية قصوى وبشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي المحقق من الاستثمار الاجتماعي.

٣- وهكذا وتأسيساً على ما سبق، لا يمكن اعتبار الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفذها المنشأة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء سلعاً مجانية Free Goods وانما موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على المنشأة تعويض المجتمع عما تستنفذه منها.

٤- للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ المنشأة لالتزاماتها تجاهه وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للافصاح المحاسبي.

أما بشأن المبادئ والمفاهيم الاساسية لنظام (SRA) فهي الى حد ما المبادئ والمفاهيم نفسها المتعارف عليها لنظام المحاسبة المالية ولكن بعد مراعاة تكييفها بما يتلاءم مع طبيعة وأغراض هذا النظام. فمفهوم الوحدة المحاسبية Accounting Entity المتداول في المحاسبة المالية مثلاً يتسع نطاقه في نظام (SRA) ليشمل بدلاً من المنشأة المجتمع جميعه كوحدة. كما أن العملية المحاسبية Accounting Transaction يتسع نطاقها هي الأخرى لتمثل صفقة بين المنشأة كطرف والمجتمع من حولها كطرف آخر.

أما الدخل المحاسبي للمنشأة فيتسع نطاق تحديده ليشمل كما أسلفنا سابقا التكاليف والموارد الاجتماعية وذلك ليتسنى فيما بعد قياس العائد الاجتماعي على الاستثمار Social Return on Investment .

ثالثاً: مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

يوفر نظام (SRA) مزايا متعددة لعل أهمها ما يلي: [٨]

١- يعمق الدور الاجتماعي للمنشآت التجارية وذلك بتحفيزها لخدمة البيئة التي تعمل فيها ومشاركة الدولة أعباء التنمية الاجتماعية والاقتصادية.

٢- يوفر تطبيق هذا النظام الفرصة لادخال البعد أو العامل البيئي في أنظمة الحسابات القومية وهذا يوفر ميزتين هامتين:

أولهما: توفير معلومات على قدر كبير من الأهمية تستخدمها الجهات المختصة بوضع الخطط التنموية على المستوى القومي.

وثانيهما: توفير الفرصة لتحسين الأسس والأساليب المتبعة في قياس الناتج المحلي الاجمالي وكذلك معدلات النمو المحققة فيه وذلك بما يتمشى مع النظام المصحح بيئيا لقياس هذا الناتج والذي اقترحته الأمم المتحدة عام/ ١٩٩٣.

رابعاً: مشاكل القياس والافصاح في نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية

وفي مقابل المزايا التي يحققها نظام (SRA) تعترض تطبيقه كثير من العقبات والمشاكل لعل أهمها ما يتعلق منها بأمور القياس والافصاح. فمع جسامة المشاكل التي ترتبط بقياس التكاليف الاجتماعية، فإن مشاكل قياس المنافع الاجتماعية يبقى أصعب وأكثر تعقيداً. فحسب نموذج (Estes) المتعارف عليه في نظم (SRA) تشمل التكاليف الاجتماعية بنوداً مثل: [٩]

١- الموارد البشرية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للمنشأة مقومة بموجب تكلفة الفرصة البديلة لتشغيلها.

٢- المواد الخام المستخدمة مقومة بتكلفة الفرصة البديلة لاستخداماتها.

٣- الأصول الرأسمالية (كالمباني والمعدات) مقوّمة بأسعارها الاستبدالية.

---

(٨) Ibid, p. 30.

(٩) Anderson, A.H. , op.cit, p (4-46).

٤- الخدمــات والتســهيلات العامة التي تستخدمها المنشأة مثل: المواصلات على الجســور والطرق، خدمات البوليس والشرطة، خدمات الاطفاء، خدمات الصحة والتعليم.. الخ

٥- التلف والاضرار الاجتماعية التي تنعكس على المجتمع بسبب ممارسة المنشأة لنشــاطها كأضــرار تلــوث البيــئة في الهواء أو في الماء التي تنشأ عن مصنع الاسمنت مثلاً، وأضرار التدخين التي تنشأ عن شركة لتصنيع وبيع السجائر.. الخ

٦- التكاليف الاجتماعية التي تنشأ عن استهلاك موارد الطاقة.

٧- التكاليف الاجتماعية التي تنشأ عن التغير التكنولوجي في نشاط المنشأة

أما **المنافع الاجتماعية** فتشمل بنوداً مثل:

١- الرواتب والأجور المدفوعة لموظفي عمال المنشأة.

٢- الفوائد المدفوعة عن الأموال المقترضة.

٣- الضرائب المدفوعة.

٤- توزيعات الأرباح على المساهمين.

٥- نفقات تنفيذ برامج التدريب والتعليم والتأمين الصحي.

٦- الــبرامج الاجتماعية والترفيهية التي تنفذها المنشأة لموظفيها ولأفراد البيئة من حولها.

٧- النفقات التي تدفعها المنشأة في تجميل بيئة المنشأة ومكافحة التلوث.

٨- نفقات البحوث التي تجريها المنشأة لتحسين نوعية المنتج.

ومن المشاكل الأخرى التي تعترض عملية القياس في المحاسبة الاجتماعية وذلــك بالإضــافة الى تلك ذات الصلة بنشاط المنشأة نفسها هي ما يعرف بمشكلة التكالــيف أو المــنافع الاجتماعية المتبادلة Reciprocal Extrnalities والتي تنشأ بسبب تشابك أنشطة المنشأة مع المنشآت الأخرى. كأن يترتب على المنشأة (أ) مثلاً زيادة في تكاليف منشأة أخرى (ب) أو العكس.

وعلى صلة وطيدة بمشاكل القياس التي تعاني منها نظم (SRA) توجد أيضا مشاكل تتعلق بالافصاح. وهنا تختلف وجهات النظر بشأن سبل وأساليب الافصاح عــن بيانات النظام. فمن وجهة نظر وهي التي يتبناها مؤيدو الحاق نظام (SRA) بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية، تقوم على أساس الاكتفاء بإبراز البيانات الخاصة بالنشــاط الاجتماعــي ضــمن الملاحظات أو الايضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة والتي يتضمنها عادة التقرير السنوي للشركة.

أمــا وجهــة الــنظر الأخرى والتي يتبناها دعاة الاستقلالية لنظام (SRA) فتنادي بضرورة إصدار تقرير اجتماعي Social Report يتضمن معلومات مفصلة يوضح الالتزامات الاجتماعية للمنشأة وذلك مقابل البرامج الاجتماعية التي أنجزتها ومــن ثم تحديد ما فيها من انحرافات إن وجدت مع تعليل أسباب هذه الانحرافات. ويــتراوح الشــكل الــذي يــتخذه الــتقرير الاجتماعي من مجرد ملخص وصفي Descripitive للأنشطة الاجتماعية أو ما يطلق عليه مصطلح المخزون الاجتماعي Social Inventory للمنشــأة الى صورة أكثر تعقيداً وصعوبة ولكنها أكثر إفصاحا ووضــوحا تتمثل في قائمة للتكاليف اجتماعية تعرض في جانب منها وفي صورة كمية التكاليف الاجتماعية مقابل المنافع الاجتماعية في الجانب الآخر وذلك وصولاً الى الدخل الاجتماعي اما موجباً أو سالباً حسب الظروف.

هذا ولعل أكثر الافصاحات شمولاً حول بيانات المحاسبة الاجتماعية هو ما كــان قد ورد في تقرير التدقيق الاجتماعي Social Audit Report الخاص بشركة Abt- Associates Corporation حيــث تضــمن هــذا التقرير كلاً من ميزانية عمومية اجتماعية، وقائمة دخل اجتماعية، والتي سنعرض فيما يلي بيانات وصفية ملخصة عنها على النحو التالي : [١٠]

---

(١٠) بقصد الاطلاع على تفاصيل ما ورد في ذلك التقرير انظر:

Belkaoui, A. Op.cit, pp (438-447)

الميزانية العمومية الاجتماعية

أولاً: الأصول

تشمل هذه الأصول ما يلي وبشكل عام:

١- الأصول البشرية Staff Assets

ويتم تقييمها على أساس القيمة الحالية المخصومة للرواتب المدفوعة للموطنين في نهاية العام وذلك إضافة لقيمة الأموال التي بقدر استثمارها في تدريبهم.

٢- الأصول التنظيمية Organizational Assets

وتتمثل في قيمة الاستثمارات التي ستوظف في البحوث التي تنفقها المنشأة في تطوير التنظيم والهيكل الاداري في المستقبل.

٣- السلع العامة المستخدمة Use of Public Goods

وتتمثل في قيمة ما تستهلكه المنشأة في نشاطها من المرافق الاجتماعية العامة مثل (الجسور، الطرق، المستشفيات.. الخ) والتي تقوم المنشأة بتعويض المجتمع عنها من خلال الضرائب التي تسددها الخزينة للدولة.

اذ عندما تكون قيمة المرافق الاجتماعية المستهلكة أقل من قيمة الضريبة المدفوعة يعتبر الفرق حينئذ بمثابة صافي أصول اجتماعية Net Social Assets والعكس اذا كان قيمة المرافق الاجتماعية المستهلكة أكبر، يعتبر الفرق صافي مطلوبات اجتماعية Net Social Liabilites

٤- الأصول المالية Financial Assets

وتشبه هذه الفئة من الأصول تلك التي يتم عادة عرضها في الميزانية العمومية في المحاسبة المالية مثل:

- النقدية
- صافي المدينين

- التكاليف المدفوعة مقدما
- الاصول الثابتة (طويلة الأجل) مثل الأراضي، المباني، الآلات والمعدات، الاثاث.. الخ

ثانياً: المطلوبات وحقوق الملكية

تشمل ما يلي:

١- المطلوبات الخاصة بالموارد البشرية Staff Liabilities

مثل: الرواتب المستحقة للموظفين.

٢- المطلوبات التنظيمية Organizational Liabilities

وتمثل الموارد المالية المطلوبة لتمويل النواحي التنظيمية في المنشأة وذلك على اعتبار أن تلك الاحتياجات في هذا المجال هي بمثابة (تكلفة الفرصة البديلة) بالنسبة للمجتمع.

٣- المطلوبات العامة Public Liabilities

وهي بمثابة الموارد الاجتماعية التي تستنفذها المنشأة بسبب التلوث الناتج عن نشاطها مثل: الكهرباء والماء المستخدم في إزالة التلوث.

٤- المطلوبات المالية Finacial Liabilities مثل:

- أوراق الدفع قصيرة الأجل
- الدائنون
- المصروفات المستحقة
- ضريبة الدخل المستحقة
- أوراق الدفع طويلة الأجل

وغيرها

٥- حقوق المساهمين Stockholders Equity وتشمل:

- رأس المال (اسهم عادية)
- علاوة الاصدار

- الارباح المحتجزة

٦- حقوق المجتمع Societys Equity

وتمـــثل اســـتثمارات المجتمع في المنشأة والتي تحتسب عن طريق ايجاد الفـــرق بين صافي التغير الحادث في قيمة الأصول الاجتماعية من جهة، وصافي التغير الحادث في المطلوبات الاجتماعية من جهة أخرى.

قائمة الدخل الاجتماعية

أ- الفوائد (الدخل) الاجتماعي

١- للشركة / للمساهمين

- الايراد المتعاقد عليه والايرادات الاخرى
- الخدمات المستهلكة من قبل البيئة
- الموارد البيئية المستخدمة في المجالات العامة ومكافحة التلوث، الكهرباء

٢- للموطنين

- الرواتب المدفوعة مقابل الأعمال المنجزة
- للاجازات والرحلات
- الاجازات المرضية
- لخدمة الطعام ورعاية الاطفال

٣- للعملاء / وللجمهور عامة

- قيمة الأعمال المتعاقد عليها
- الضرائب المدفوعة لضريبة الدخل

ب- التكاليف والنفقات الاجتماعية

١- للشركة / المساهمين

- النفقات المستمرة في تدريب المواطنين
- التكاليف المباشرة

- المصروفات العامة والادارية
- مصروفات التأمين
- الفوائد المدفوعة

٢- للمواطنين

- تكلفة الفرصة البديلة لجميع ساعات العمل التي عملها الموظفون
- مقابل غياب خطط التقاعد والضمان الاجتماعي للمواطن

٣- للعملاء / عامة الجمهور

- تكلفة الأعمال المتعاقد عليها

أسئلة الفصل السابع عشر

١- يختلف مفهوم الصفقة في نظام المحاسبة الاجتماعية عن مفهومها في نظام المحاسبة المالية. أشرح هذا الاختلاف.

٢- عرف مفهوم المحاسبة الاجتماعية.

٣- كيف يطبق مبدأ المقابلة في نظام المحاسبة الاجتماعية؟

٤- يقوم نظام المحاسبة الاجتماعية على مجموعة من الفروض الأساسية، عدد هذه الفروض واشرح مدلول كل منها.

٥- حدد مدلول المصطلحات التالية في نطاق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية

- الدخل المحاسبي
- الوحدة المحاسبية

٦- لنظام المحاسبة الاجتماعية مزايا متعددة، لكن المعوّقات لتطبيقه كبيرة أيضا. اشرح أبعاد هذه العبارة.

٧- أعط أمثلة لكل من التكاليف الاجتماعية والفوائد الاجتماعية.

٨- من واقع نموذج تقرير التدقيق أو المراجعة الاجتماعية الصادر عن شركة Abt- Associates ، أعط أمثلة لما يلي:

- الأصول الاجتماعية.
- المطلوبات الاجتماعية.
- الحقوق الاجتماعية (حقوق المجتمع)
- الدخل الاجتماعي
- النفقات الاجتماعية.

الفصل الثامن عشر
محاسبة الموارد البشرية

الأهداف: التعريف بالمفاهيم والمبادئ والأساليب التي تحكم المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي يشمل ذلك ما يلي :

أولاً : مبررات رسملة تكلفة الموارد البشرية.

ثانياً: المزايا والآثار الاعلامية المترتبة على رسملة الاستثمار في الموارد البشرية.

ثالثاً: أساليب تقويم الأصول البشرية.

الفصل الثامن عشر
محاسبة الموارد البشرية

مقدمة

تعتبر الموارد البشرية Human Resources عاملاً حاسماً في تقرير نجاح المشروع في تحقيق أهدافه الاقتصادية، ذلك لأهمية الدور الذي يمكن لهذه الموارد أن تؤديه في المجالين الانتاجي والتنظيمي. وكان الاقتصاديون قد سبقوا المحاسبين الى إدراك أهمية هذا الدور للموارد البشرية حين سعوا إلى تطوير بعض النظريات لقياس القيمة الاقتصادية لهذه الموارد، ولكن جل اهتمامهم في هذا الشأن، كان موجهاً لقياس هذه القيمة على مستوى الاقتصاد القومي، أكثر منها على مستوى الوحدة الاقتصادية [١] . أما المحاسبون فقد اعتادوا حتى أوائل الستينات على معاملة تكلفة الموارد البشرية كجزء من الشهرة، ولكنهم انتبهوا فيما بعد إلى أهمية الآثار المترتبة على القوائم والتقارير المالية بسبب اهمالهم في إظهار قيمة هذه الموارد. [٢]

وهكذا ظهر اتجاه بينهم يدعو إلى تصميم نظم لمحاسبة الموارد البشرية Human Resource Accounting، تختص بتوفير المعلومات المناسبة عن هذه الموارد لمستخدمي القوائم والتقارير المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات. وقد تحدد الاطار العام لنظام محاسبة الموارد البشرية (HRA)، في تعريف صدر بهذا الخصوص عن جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) ينص على ما يلي:

---

(١) Lev & Shwartz, **On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements**. The Accounting Review, January, 1971, pp (103-111)

(٢) Cooper, Anderson and Parker, **Human Resource Accounting An Axamination**, Cost and Management , January, 1973, pp (21-26)

"مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات، تحكم عملية تحديد ثم قياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وذلك بقصد إيصالها بعد ذلك للأطراف ذات المصلحة" [٣]

ولقد نتج الاهتمام المتزايد من قبل المحاسبين نحو معالجة الموارد البشرية عن عدة عوامل أهمها:

١- الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة، والبشرية منها على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة. هذا بالإضافة إلى النمو المضطرد في أنشطة مشروعات الخدمات كمكاتب الاستشارات، ومكاتب تدقيق الحسابات، وشركات التأمين.. الخ حيث تعتبر الموارد البشرية في مثل هذه المشروعات الجزء الأهم من مواردها.

٢- الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم للمعلومات Information Systems هدفها تزويد الأطراف ذات المصلحة، بمعلومات مناسبة حول القوى العاملة في المشروع والافصاح عما يحدث في قيمها من تغيرات.

٣- انفتاح المحاسبة على العلوم السلوكية Behavioral Sciences وبذلك اكتسبت المحاسبة من هذه العلوم، كثيراً من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير طرقها وأساليبها في القياس بشكل عام، وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.

هذا ومع اتفاق المحاسبين على أهمية توفير البيانات المناسبة عن الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، إلا أنهم يختلفون في وجهات نظرهم حيال هذه المسألة من زاويتين:

(٣) American Accounting Association, **Report of the Committee on Human Resource Accounting,** The Accounting Review Supplement to Vol. XLIX 1973 , pp (169-185)

الأولى: حول طبيعة هذه الموارد من الناحية المحاسبية، أي في كيفية معاملتها في الدفاتر والقوائم المحاسبية. فبينما نجد منهم من يدعو إلى معاملتها على أنها مصروف[٤] نجد البعض الآخر يدعو إلى اعتبارها أصلاً من الأصول. [٥]

والثانية: أنهم يختلفون كذلك حول طرق وأساليب قياس تكلفة هذه الموارد، ومن ثم حول كيفية الافصاح عن قيمتها في القوائم والتقارير المحاسبية.

ونظراً لما للخلاف المطروح أعلاه من أهمية في تحديد إطار وأهداف نظام محاسبة الموارد البشرية، سنتناول دراسة هذه المشكلة على النحو التالي:

أولاً: مبررات رسملة تكلفة الموارد البشرية.

ثانياً: الآثار الاعلامية المترتبة على رسملة تكلفة الموارد البشرية، على القوائم والتقارير المحاسبية.

ثالثاً: أساليب تقويم الموارد البشرية بإيضاحات عملية.

أولاً: مبررات رسملة تكلفة الموارد البشرية:

يتنازع الفكر المحاسبي حول معالجة ما ينفق على الموارد البشرية رأيان، إذ بينما يرى بعض المحاسبين أن تعامل جميع الأموال المستثمرة في هذه الموارد معاملة المصروفات، تعارض أغلبيتهم هذا الرأي فترى بوجوب التفرقة بين ما هو ايرادي من هذه النفقات وبين ما هو رأسمالي، حتى يعامل الجزء الايرادي منها بعد ذلك كمصروف، ويعامل الجزء الرأسمالي منها كأصل.

عموماً وقبل ترجيح أي من الرأيين، سنقوم بعرض وتحليل المبررات التي يبني عليها كل من الفريقين رأيه، وذلك في ضوء تعريف الأصل ومواصفاته المتفق عليها بين المحاسبين.

(٤) Skieen, Michael, **Human Resource Accounhting**, The Accountant Digest March, 1975 PP (152-154)

(٥) Pyle W.C, **Human Resource Accounting**, Financial Analysis Journal, September, 1970 PP (69-78)

ففي دراسة صدرت عن معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) عرفت الأصول بما يلي:

"تتمثل الأصول قيمة الخدمات الاجمالية المتوقعة والمتاحة للمشروع كي يستخدمها في أنشطته المستقبلية، نتيجة عمليات مالية تمت فيه في الماضي والحاضر." (٦)

وبمقارنة هذا التعريف، بتعريفات أخرى متداولة للأصل في الفكر المحاسبي، يمكن تحديد شرطين لابد من توفرهما في النفقة حتى تعامل معاملة الأصول وهذان الشرطان هما:

١- وجوب أن تنشئ حق ملكية للمشروع على مقابل هذه النفقة.

٢- وجوب ارتباط هذا الحق بمنفعة أو خدمة مستقبلية محتملة للمشروع ويمكن قياسها.

ويتمسك بعض الباحثين بحرفية الشرطين أعلاه في رفضهم معاملة الاستثمار في الموارد البشرية معاملة الأصول معللين ذلك بما يلي:

١- لا يتمتع المشروع بحق الملكية القانوني على موظفيه طالما أن عقود التوظيف، تتيح لهم ترك الخدمة في المشروع بإرادتهم.

٢- ونظراً لانعدام سوق متخصص لتبادل القوى العاملة (فيما عدا مجتمعات الرق) لذا يكون من الصعب قياس قيمتهم قياساً موضوعياً. هذا عدا أن الطبيعة البشرية ترفض معاملة القوى العاملة في المشروع معاملة البضاعة بإظهار قيمة نقدية لها كالمخزون السلعي في قائمة المركز المالي.

٣- ونظراً لحالة عدم التأكد Uncertainty المحيطة بمستقبل المشروع ونشاطه المستقبلي، لذا من الصعب قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية المحتملة من الموارد البشرية وذلك حتى تبرر رسملة نفقاتها، كما أن ذلك يزيد من صعوبة تحديد معدلات هذه الرسملة Rates of Capitilization

(٦) Sprouse & Moonitz, **A tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises**, AICPA 1968, p. 8

يرد الفريق الآخر ممثلاً لأغلبية المحاسبين على الحجج والمبررات السابقة مفنداً إياها بالأسانيد التالية:

١- إذا كان حق الملكية القانوني Legal Right للأصل هو المعيار المناسب لتمييز الأصول المادية في المشروع Physical Assets فالمعيار المناسب لتمييز الأصول البشرية هو الحق الوظيفي Operational Right والذي يوفر للمشروع الحق في الحصول على خدمات موظفيه بتكلفة اقتصادية معقولة. زد على ذلك أن معارضي رسملة الاستثمار في الموارد البشرية يتناسون الطبيعة الخاصة بها، لأنه وإن كان للموظف كفرد حق الاستقالة بارادته. إلا أن ذلك لا يؤثر على علاقة القوى العاملة بالمشروع بمفهوم المجموعة وذلك طالما أن بالامكان احلال ذلك الفرد بموظف آخر. (٧)

لذا إذا كان لابد من تطبيق معيار الملكية على الموارد البشرية فيجب أن يكون ذلك بمفهوم المجموعة The Group Concept وليس بمفهوم الفرد The Individual Concept هذا عدا أن عقود التوظيف طويلة الأجل والمتزايدة الاستخدام، توفر للمشروع بعض مزايا الملكية على القوى البشرية العاملة فيه. (٨)

٢- من جانب آخر يدعو البعض إلى اضفاء بعض المرونة على تعريف "الأصل" وذلك بالتخفيف من أهمية معيار الملكية القانوني واستبداله بمعيار آخر هو معيار الرقابة على الأصل Control Criteria معللين ذلك بأن تطور المشروعات وخصوصاً بعد انتشار عقود الايجارة Lease Contracts يفرض حدوث مثل هذا الاتجاه. (٩)

(٧) Cover Story, **Human Accountancy as an Aid to Decision Making**, Accountancy, March, 1978, pp (48-53)

(٨) Jaggi & Lau, **Valuation of Human Resources, A practical Model**, Cost and Management , 1975, pp (29-34)

(٩) Yuji Ijiri, **The Foundations of Accounting Measutement**, Englewood Cliffs , N.J. Prentice-Hall Inc., 1967, p. 70.

٣- إن التمسك باعتبار موضوعية القياس لتبرير عدم رسملة الاستثمار في الموارد البشـــرية هو حجة ضعيفة، لأنه بالنسبة لهذا الاعتبار تستوي الأصول البشرية مـــع الأصـــول غـــير البشرية (المادية)، وذلك سواء من حيث قياس منافعها المستقبلية، أم من حيث تحديد أعمارها الانتاجية بقصد تحديد معدلات اطفائها Amorization Rates لا بـــل إن هؤلاء يناقضون أنفسهم حينما يوافقون على رســـملة عقـــود الايجارة، ويرفضون تطبيق ذلك على الاستثمار في الموارد البشرية.

٤- ولعـــل مـــن أكثر الأسانيد ترجيحاً لرسملة الاستثمار في الموارد البشرية، هي الآثـــار والمزايا المترتبة على ذلك في القوائم والتقارير المحاسبية، والتي تزيد مـــن القيمة الاعلامية لهذه القوائم والتقارير من وجهة نظر متخذي القرارات والتي سنقوم بعرضها وتحليلها في الجزء التالي من البحث.

ثانياً: المزايا والآثار الاعلامية المترتبة على رسملة الاستثمار في الموارد البشرية

بعد تزايد الأهمية الاعلامية للتقارير المالية أصبحت المحاسبة جزءاً رئيسياً من نظام المعلومات في المشروع الاقتصادي. من هنا صار من واجب المحاسبين، البحـــث عـــن شتى الوسائل والسبل الكفيلة بزيادة كفاءة النظام المحاسبي في هذا المضمار. ويمكن تبويب وسائل الاتصال المحاسبية بشكل عام في مجموعتين هما:

أ- الـــتقارير الماليـــة الخارجية أو ما يعرف بالقوائم المالية المنشورة، وتمثل قناة الاتصـــال المـــتاحة بيـــن المشـــروع والأطراف الخارجة عنه كالمستثمرين، والمقرضين، والأجهزة الحكومية.. الخ

ب- الـــتقارير الماليـــة الداخلـــية، وتمثل قنوات الاتصال المستخدمة داخل التنظيم الاداري في المشروع.

ولا تنحصـــر مزايا رسملة الاستثمار في الموارد البشرية على جانب واحد من وسائل الاتصال السابقة، بل تشمل الجانبين معاً على النحو التالي:

أ- المزايا المترتبة عليها في التقارير المالية الخارجية:

تنعكس آثار هذه المزايا على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي ذلك لأن رســـملة الاســـتثمار في الموارد البشرية، يؤدي إلى قياس أكثر موضوعية لكل من نتيجة الأعمال والمركز المالي. هذا على عكس الحال عند تسييل هذا الاستثمار، إذ أن ذلك يحمل الفترات المالية بعبء تكاليف الموارد البشرية بناء على توقيت واقعة حدوثهـــا بعـــيداً عـــن مفهـــوم الاستحقاق، مما سيؤدي إلى خلل في عملية مقابلة الايرادات بالنفقات، تنعكس آثاره على قيمة النفقات في قائمة الدخل وقيمة الأصول في قائمة المركز المالي.

مـــن جانب آخر، توفر معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأصل، مؤشرات كمية أكثر موضوعية لأغراض تقييم الأداء في المشروعات ذات الأقسام الانتاجية المـــتعددة. لأن قـــيمة معـــدل العائد على الاستثمار (ROI) وهو من أكثر الأدوات استخداماً في هذا المجال، تتأثر لكونه نسبة، بالمعالجة المحاسبية للأموال المستثمرة فـــي الموارد البشرية، فقيمته تختلف إذا ضمن مقام هذه النسبة بقيمة الاستثمار في الموارد البشرية عن قيمته إذا لم يضمن مقامه بقيمة هذا الاستثمار. (١٠)

ولعل من أفضل المزايا الموفرة من جراء معاملة الموارد البشرية كأصل، هـــي أن الافصـــاح عـــن قـــيمة هذا الأصل في الميزانية، يوفر للمحللين الماليين معلومات على جانب كبير من الأهمية لصالح القرارات الاستثمارية. إذ بتوفر هذه المعلومـــات، يصـــبح بالامكان اشتقاق مجموعة من النسب المالية Ratios التي لا توفرها القوائم المحاسبية التقليدية، ومن هذه النسب على سبيل المثال لا الحصر:

$$\frac{\text{قيمة الاصول البشرية}}{\text{القيمة الاجمالية للأصول}} \quad , \quad \frac{\text{قيمة الأصول البشرية}}{\text{قيمة الأصول غير البشرية}} \quad , \quad \frac{\text{قيمة الأصول البشرية المؤهلة تأهيلاً عاليا}}{\text{القيمة الاجمالية للأصول البشرية}}$$

(١٠) Mohammad, A Sangeladi, **Human Resource Accounting A Refined Measurement Model**, Management Accounting, December, 1977 PP (48-52)

وتستخدم النسبة الأولى أعلاه كمؤشر لقياس درجة تركز العمالة في المشروع The Degree of Labor Intensivness ومن ثم لتقييم الآثار الاقتصادية المترتبة على ارتفاع معدلات دوران العمالة في الصناعات المختلفة، كما يستفاد من هذه النسبة أيضا كأداة في تحليل اتجاهات التجارة العالمية. إذ بموجبها يمكن تقييم امكانات الأقطار المختلفة في تصدير العمالة المتخصصة وذلك بناء على النظرية الاقتصادية القائلة بأن *"كل قطر يصدر السلعة الأكثر تركزاً لديه"* (١١)

هذا ويجمع الباحثون على اعتبار النسبة آنفة الذكر، أكثر كفاءة وموضوعية في قياس تركز العمالة من المؤشرات الكمية المستخدمة من قبل الاقتصاديين في هذا المجال وهي مثل: نصيب الموظف من القيمة المضافة، نصيب الموظف من المبيعات.

من جانب آخر، يمكن تحليل القيمة الاجمالية للأصول البشرية إلى مجموعات جزئية حسب طبيعة أو أعمار القوى العاملة في المشروع، أو حسب درجة تأهيلها العلمي، وذلك بقصد اشتقاق مؤشرات اخرى تفيد في تقييم هيكل القوى العاملة في المشروع، فالنسبة الثالثة أعلاه على سبيل المثال، تستخدم كمقياس لتقييم مدى تركز المهارات العلمية في المشروع Scientific Skill Intensity وبناء عليه يستخدمها بعض المحللين الماليين كمؤشرات لقياس الكفاءة الانتاجية في بعض الصناعات، كالبتروكيماويات، والصناعات الالكترونية، وصناعة الأدوية. كما أن بالامكان استخدام هذه النسبة من قبل الأجهزة الحكومية في تخطيط البرامج الدراسية ورسم سياسات الهجرة كما أن توفر بعض المعلومات عن نمط توزيع أعمار القوى العاملة Age Distribution في المشروع، يفيد في التنبؤ بمعدلات نموه وبتحديد نصيبه في السوق.

---

(١١) Brument & Flamholtz, **Human Resource Measurement, A challenge to Accounting**, The Accounting Review April, 1968, pp (217-230)

ب- المزايا المترتبة عليها في التقارير المالية الداخلية:

أظهرت الدراسات التي أجراها بعض الباحثين أن تضمين التقارير المالية الداخلية بمعلومات عن القيمة المالية للأصول البشرية، يخلق لدى الأفراد آثاراً سلوكية Bchavioral Impacts كبيرة تؤثر على اتجاهاتهم وميولهم وحوافزهم، كما أن هذه الآثار، تنعكس على القرارات الادارية وجوانب تنفيذها. وقد حاول الباحثون في هذا المضمار استقصاء الجوانب المتصلة بالتساؤلات التالية:

١- ما شعور الأفراد في التنظيم عندما يجدون أنفسهم ممثلين بقيم نقدية في التقارير والقوائم المالية؟ وهل يؤثر ذلك على هادفيتهم، وولائهم للتنظيم وكذلك على حوافزهم، وإذا كان لذلك آثار فما نوع هذه الآثار وما هو اتجاهها؟

٢- وهل يؤثر ما سبق على نمط تفكير ومعتقدات الادارة حيال الأفراد الذين تتولى قيادتهم؟ فهل يزيد ذلك مثلاً من قيمة الموارد البشرية في نظر الادارة، وهل يؤثر ذلك في اتجاهات استثماراتها فيها ؟

٣- وهو الأكثر أهمية، ما تأثير ذلك الاجراء على عملية اتخاذ القرارات الادارية، سواء في مجال ما يستثمر فيها من أموال، أو في مجال تخصيص هذه الموارد بين استخداماتها البديلة؟

بخصوص التساؤل الأول، دلت معظم الدراسات التي أجريت في هذا المجال بأن مسألة شعور الأفراد بالرضا تجاه مسألة تقويمهم الكمي، تتوقف بدرجة أولى على مدى قناعتهم بعدالة وموضوعية الأساليب والمعايير المتبعة في هذا التقويم. كما بينت بشكل عام، أن تمثيل الموظفين بقيم نقدية يولد لديهم شعوراً خفياً بالسعي نحو زيادة هذه القيم، مما يمكن من الاستفادة من هذا الشعور لتكوين حوافز لديهم في اتجاه رفع مستوى خبرتهم وكفاءتهم. (١٢)

---

(١٢) Nabil Elias, S. **The Effects of Human Assets Statements on the Investment Decisions. Emperical Research in Accounting** ,AAA, Selected Studies, 1972, P.(45)

وبخصوص التساؤل الثاني، فقد توصل بعض الباحثين ومنهم (Flamholtz,1971) على سبيل المثال، بأن تضمين التقارير المالية معلومات كمية حول الموارد البشرية، يوفر لادارة التنظيم الهدف والمعيار معاً Goal and Criteria ، إذ أن هدف الإدارة يصبح في هذه الحالة السعي نحو تعظيم قيمة هذه الموارد وذلك باستغلالها استغلالاً أمثلاً يحقق انتاجيتها القصوى. ويكون معيار كفاءتها في هذا المجال، هو مقدار التغير الحادث في قيمة هذه الموارد بين فترة مالية وأخرى. (١٣)

أما بالنسبة للتساؤل الثالث، فمن الطبيعي أن تترك المعلومات الكمية الموفرة عن الموارد البشرية آثاراً ملموسة على عملية اتخاذ القرارات. لأن هذه الموارد تعتبر متغيراً رئيسياً في معظم إن لم يكن جميع ما تتخذه الإدارة من قرارات. من هنا فإن تمثيل هذا المتغير في صورة كمية quantitative سيكون اكثر إفادة للإدارة من تمثيله في صورة وصفية Descriptive .

وتستخدم الإدارة البيانات الموفرة لها من نظام محاسبة الموارد البشرية في كثير من المواقف. فمعدل دوران الأصول البشرية مثلاً human Assets turnover ، يمكن استخدامه مؤشراً لضبط حركة هذه الأصول، كما يمكن استخدامه في الرقابة على النفقات الاضافية المترتبة على ارتفاع هذا المعدل والمتمثلة في نفقات إحلال القوى العاملة، كنفقات التدريب، أو الخسائر المحققة بسبب انخفاض معدلات الانتاج.

كذلك يوفر هذا النظام للإدارة، المعلومات المناسبة لتقييم البدائل المتاحة في كثير من القرارات المتعلقة بالموارد البشرية مثل: قرارات التوظيف، وقرارات الاستئجار، وقرارات الاستغناء عن الموظفين، وفي رسم وتخطيط سياسات الأجور.

(١٣) Flamholtz G. Eric, **A Stochastic Process with Service Reward**, The Accounting Review, April 1971, pp (253-267)

كما توفر لها مثل هذه المعلومات البيانات المناسبة لاعداد الموازنات التخطيطية الرأسمالية. (١٤)

ثالثاً: أساليب تقويم الأصول البشرية:

مشاكل القياس التي يواجهها المحاسب في مجال الموارد البشرية ذات وجهين: يتمثل وجهها **الأول**، بالمشاكل المتصلة بقياس تكلفة الاستثمارات في هذه الموارد ومن ثم بكيفية تخصيصها أو استهلاكها على مدار الفترات المالية المتتالية. ويتمثل وجهها **الثاني**، بتقويم هذه الموارد بالمفهوم الاقتصادي للقيمة. وإذا كان الوجه الأول على صلة بأغراض التقارير المالية الخارجية، فالثاني على صلة بأغراض التقارير المالية الداخلية.

عموماً، يمكن تصنيف أساليب القياس المتبعة في محاسبة الموارد البشرية في مجموعتين رئيسيتين، تقوم المجموعة الأولى على ما يعرف بمدخل التكلفة Cost Approach في حين تقوم المجموعة الثانية من هذه الأساليب على ما يعرف بمدخل القيمة Value Approcah ويتوقف اختيار المحاسب لأي من هذين المدخلين على الأغراض المقصودة من عملية القياس . (١٥)

١- أساليب التكلفة:

بموجب مدخل التكلفة يمكن قياس تكلفة الموارد البشرية بثلاثة أساليب هي:

١/١- أسلوب التكلفة التاريخية.

١/٢- أسلوب التكلفة الاستبدالية.

١/٣- أسلوب تكلفة الفرصة البديلة.

(١٤) Jeffery Tsay, J. **Human Resource Accounting A need for Relevance,** Management Accounting, March 1977, pp (33-36)

(١٥) American Accounting Association, Op.cit.

١/١- أسلوب التكلفة التاريخية: Historical or Aquistion Cost

يستخدم هذا الأسلوب في قياس تكلفة الأصول البشرية على نفس الأسس المتبعة في قياس تكلفة الأصول المادية أو الطبيعية Physical Assets وبموجبه تقسم تكلفة الأصول البشرية الى جزءين رئيسيين:

تكاليف إيرادية، هي بمثابة نفقات تشغيل وصيانة هذه الأصول وتشكل الرواتب الجانب الرئيسي منها وتحمل لايراد الفترة الجارية.

وتكاليف رأسمالية، تحمل لايرادات الفترات اللاحقة بمعدل رسملة معين. وتشمل الاستثمار- المبدئي في هذه الأصول Initial Investment مع النفقات الاضافية التي ينفقها المشروع بقصد تحسين انتاجيتها.

وفي حالة اتباع هذا الأسلوب لابد من مراعاة اعتبارين:

الاعتبار الأول: يتعلق بتحديد الأساس أو المعيار والذي بموجبه يتم فرز ما هو ايرادي من نفقات الموارد البشرية وما هو رأسمالي.

والاعتبار الثاني: يتعلق بتحديد المعدل المناسب لرسملة هذه النفقات.

عموماً يتفق الباحثون في هذا المجال على رسملة البنود التالية من عناصر تكلفة الموارد البشرية:

١- تكاليف التوظيف Recruitment Costs :

وتشمل نفقات اعلانات التوظف، والعمولة المدفوعة للوكالات المتخصصة في استئجار الموظفين، ونفقات سفر اللجان المكلفة بمقابلة الموظفين.

٢- تكاليف الاختيار Selection Costs :

وتشمل نفقات المقابلات، والاختبارات التي تجري للمتقدمين للوظائف المعلن عنها.

٣- تكاليف الاستئجار Hiring and Placement Costs :

وتشمل جميع الأموال التي تنفق على الموظفين الذين يتم اختيارهم أو استئجارهم من بين المتقدمين، وذلك من مراكز تواجدهم الى مراكز عملهم استعداداً لمباشرة العمل.

٤- تكاليف التكيف مع جو العمل الوظيفي Orientation Costs :

وتشمل النفقات المدفوعة لتعريف الموظف بجو العمل والتكيف معه، بما في ذلك تعريفه بالسياسات والإجراءات والمنتجات وكذلك بالآلات أو الأدوات التي سيستخدمها في عمله.

٥- تكاليف التدريب Training Costs :

وتشمل نفقات تدريب الموظفين لأداء الوظائف التي سيشغلونها عند التحاقهم بالمشروع On-the-Job Training ، وكذلك نفقات المشرفين على برامج التدريب، كما يجب أن تتضمن هذه النفقات الخسائر المترتبة على انخفاض مستوى الانتاج خلال فترات التدريب.

٦- تكاليف تطوير وتنمية قدرات الموظفين Development Costs :

وتشمل ما ينفق بقصد تنمية وتطوير خبرات ومهارات الأفراد وذلك بهدف إعدادهم وتهيئتهم لشغل الوظائف أعلى في السلم الوظيفي، ومن الأمثلة عليها، نفقات الدورات الأكاديمية، الندوات، البرامج الجامعية، والبعثات الدراسية.

ورغماً عن مزايا هذا الأسلوب وأهمها السهولة والموضوعية فهو يعاني من عيبين بارزين هما:

أ- أن هذا الأسلوب وإن كان يأخذ في الاعتبار عند تقويم الأصول البشرية التكلفة التاريخية لهذه الأصول، إلا أنه يهمل تكاليفها اللاحقة ممثلة بثمن شراء اجمالي

الخدمات المتوقعة منها مستقبلاً The Aggregate Purchase Price of Future Services ، كما يهمل المنافع المستقبلية المتوقعة منها. [١٦]

ب- يخلط هذا الأسلوب بين مفهومين مختلفين بالنسبة للأصول البشرية مفهوم تكلفة الموظف، ومفهوم قيمته الاقتصادية من وجهة نظر المشروع. فتكلفة الموظف لا تصلح دائماً كمؤشر لقياس قيمته الاقتصادية [١٧] . ويستدل على ذلك من الايضاح التالي:

إيضاح رقم (١) :

شركتان (أ ، ب) أعلنت كل منهما عن حاجتها إلى موظف لشغل وظيفة معينة، وكانت الوظيفتان المعلن عنهما متماثلتين من حيث توصيفهما. فتقدم الموظف (س) لهذه الوظيفة في الشركة (أ) والموظف (ص) في الشركة (ب). ونظراً للمؤهلات العلمية العالية والخبرة الفنية الرفيعة التي يتمتع بها الموظف (س) تعاقدت معه الشركة (أ) بمرتب مرتفع نسبياً بعد أن ضمنت بأنه سيوفر عليها دفع نفقات إضافية لتدريبه. أما الموظف (ص) والذي يقل تأهيلاً وخبرة عن قرينه (س) فقد تعاقد مع الشركة (ب) بمرتب منخفض نسبياً بعد موافقته على شرط قضاء مدة ٦ شهور كمتدرب A Trainee قبل استلام عملة رسمياً وذلك بقصد الوصول بمستوى أدائه الى نفس مستوى أداء قرينة (س)

بالمعلومات السابقة، لنفرض أن كلا من الشركتين أرادت تقويم مواردها البشرية في نهاية الفترة المالية بأسلوب التكلفة التاريخية. فما القيمة التي سيظهر بها كل من الموظفين س ، ص في الميزانية؟

في هذه الحالة ستكون قيمة الموظف(ص) أكبر حتماً من قيمة الموظف (س) ذلك لأنه في تقويم الموظف (ص) دخلت نفقات تدريبه في عملية الاحتساب

(١٦) Mohammad, A. Sangeladi, Op.cit. p. (50)

(١٧) Hekimian & Curtis, **Put People on Your Balance Sheet**, Harverd Business Review January 1967 , pp (105-113)

بعد رسملتها، أما فروق الراتب والمدفوعة لقرينه (س) كتعويض بطريقة غير مباشرة عن نفقات تدريبيه الذاتي فلم تدخل في احتساب قيمته، لأن جميع الرواتب المدفوعة له تعامل على أنها مصروف ايرادي لا تتم رسملته. وهكذا تظهر قيمته في الميزانية، أقل من قيمة (ص) وفي ذلك خلط بين مفهوم تكلفة الموظف ومفهوم قيمته، لأنه وإن كانت تكلفة (ص) أكبر من تكلفة قرينة (س)، إلا أن قيمة (س) بالمفهوم الاقتصادي أكبر من قيمة (ص).

٢- أسلوب التكلفة الاستبدالية: Replacement Cost

يتفق هذا الأسلوب مع أسلوب التكلفة التاريخية في النفقات التي يجب رسملتها لتحديد قيمة الأصول البشرية في الميزانية، ولكن الفرق الوحيد بينهما في أن احتساب هذه القيمة يتم هنا بالأسعار الجارية، في حين يتم في الأسلوب السابق بالأسعار التاريخية. وعليه يقصد بالتكلفة الاستبدالية للموظف "***ما يجب انفاقه للحصول على موظف آخر يتمتع بنفس مستوى المهارة والكفاءة فيما لو استغنى المشروع عن خدمات هذا الموظف***" وكان أول من دعا إلى تبني هذا الأسلوب (FLAMHOLTZ) حين طور نموذجا لقياس التكلفة الاستبدالية للقوى البشرية العاملة في شركة تأمين.

ومع أن هذا الأسلوب يحقق بعض المزايا التي لا يحققها الأسلوب السابق بسبب قيامه على الأسعار الجارية بدلاً من الأسعار التاريخية، إلا أنه لم يتخلص من نفس العيب الأساسي في الأسلوب السابق وهو اهماله للمنافع المحتملة من الموظف عند تقويمه. هذا إضافة إلى أن أسلوب التكلفة الاستبدالية، أقل موضوعية من سابقه بسبب اللجوء الى التقديرات الشخصية في عملية التقويم، نظراً لعدم وجود سوق متخصص للموارد البشرية يحدد أسعار استبدالها. وقد أشار أحد الباحثين إلى هذا العيب حين قال:

"لو طلب من عدد من المديرين تقدير تكاليف استبدال موظفيهم لتراوحت تقديراتهم من ضعف إلى عشرة أضعاف" (١٨)

لذا اقترح البعض أنه إذا كان لابد من استخدام هذا الأسلوب في تقويم الأصول البشرية فيجب استخدامه كمتمم للنظام المحاسبي وذلك في توفير بيانات لأغراض ادارية خاصة. (١٩)

٣- أسلوب تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost

يدعو بعض الباحثين إلى استخدام هذا الأسلوب في تقويم الموارد البشرية كبديل لأسلوب التكلفة الاستبدالية. وتعرف تكلفة الفرصة البديلة للأصل البشري *"بأنها قيمة هذا الأصل في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي"* (٢٠) ويقوم هذا الأسلوب على ما يعرف بمفهوم المساومة المتنافسة Competitive Bidding الذي يفترض وجود مراكز استثمار في المشروع تتنافس فيما بينها للحصول على الموظفين ذوي الخبرة النادرة. وعليه، فالثمن الذي يكون المدير في مركز استثماري معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يتبع مركزاً استثمارياً آخر في المشروع وذلك من أجل الانتفاع بخدمات ذلك الموّظف في تحسين معدل العائد على الاستثمار في قسمه، هو بمثابة تكلفة الفرصة البديلة لذلك الموظف، وهي القيمة نفسها التي تدخل في عملية احتساب معدل العائد على الاستثمار المتوقع منه. وحسب هذا المفهوم، لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا اعتبر عنصراً نادراً، ولا يكون الموظف عنصراً نادراً بهذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين: (٢١)

---

(١٨) Likert & Bowers, **Organization Theory and Human Resource Accounting** , American Psychologist, September, 1968 , P. 588.

(١٩) Brummet, R.L. **Accounting for Human Resources**, Journal of Accountancy, December, 1970, pp. (62-66)

(٢٠) Hekiman & Curtis, Op.cit. p (107)

(٢١) Ibid .

الأول: أن لا يكون بإمكان مركز الاستثمار الذي يطمح في الحصول على خدمات هذا الموظف الاستفادة من خدماته إلا بانتهاء العلاقة التنظيمية للموظف بمركز الاستثمار التابع له في ذلك الحين.

الثاني: أن لا يكون بالامكان استئجار ذلك الموظف من خارج المشروع.

وفي حالة عدم توفر أي من الشرطين أعلاه، تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة (صفراً) لأنه حينئذ لا يعتبر عنصراً نادراً.

ويحقق تقويم الأصول البشرية بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة ميزتين هما:

١- يضمن نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية في المشروع بين استخداماتها المثلى The Optimal Allocation of Personnel .

٢- كما تلعب المؤشرات الكمية المشتقة بموجبه، دور الحوافز لمديري مراكز الاستثمار للمحافظة على الكوادر ذات المهارة المتخصصة، والعمل على رعايتها وتنميتها.

ومما يجب ملاحظته عند استخدام هذا الأسلوب، أنه يتعذر في كثير من الأحيان تكوين مراكز الاستثمار اللازمة لتطبيقه في المشروع بسبب تداخل مسؤوليات المديرين عن الأصول المادية المتواجدة في هذه المراكز. لذا يقترح البعض باللجوء في مثل هذه الأحوال الى تكوين مراكز ربحية عوضاً عن مراكز الاستثمار.

وتقاس قيمة الأصول البشرية بأسلوب تكلفة الفرصة البديلة باتباع الخطوات التالية:

١- تعرف وتحدد مراكز المسؤولية في التنظيم، وسواء كانت مراكز استثمار أو مراكز ربحية.

٢- تحصر جميع الأصول الخاصة بهذه المراكز، المادية منها والبشرية.

٣- تحدد إدارة المشروع هدفاً ربحياً لكل مركز من مراكز المسؤولية وذلك في صورة مستهدف للعائد على الاستثمار Target Rate of Return .

٤- باستخدام مفهوم المساومة المتنافسة تحدد تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية من كل مركز لتكون مؤشراً لقيمتها الاقتصادية.

إيضاح رقم (٢)

تضـــم شركة قسمين (أ ، ب) يتخصص كل منهما بانتاج أنواع محددة من المنتجات وقد توفرت عن هذين القسمين المعلومات التالية:

	قسم (أ)	قسم (ب)
القيمة الاجمالية للأصول	١ مليون دينار	٢ مليون دينار
متوسط صافي الربح السنوي	٣٠٠ ألف دينار	١٦٠ ألف دينار
معدل العائد على الاستثمار الفعلي (ROI)	٣٠%	٨%
معدل العائد على الاستثمار المستهدف (TROI)	١٥%	١٠%

وبعـــد دراسة مستفيضة لأسباب انخفاض انتاجية قسمه توصل مدير القسم (ب) إلى أن ذلك يعود بالدرجة الأولى إلى نقص في خبرة مهندسي التصميم في القسم. وبناء على خبرته السابقة في القسم (أ) حيث كان يعمل ضمن مجموعة مهندسي التصميم فـــيه، توصل إلى أنه سيكون بالامكان رفع متوسط الربح في قسمه الى ٣٠٠ ألف ديـــنار ســـنوياً مع استخدام نفس الأصول الموجودة لديه حالياً، وذلك إذا تمكن من الحصول على خبرات فريق محدد من مهندسي التصميم الموجودين حالياً في القسم (أ) وهكـــذا قـــرر مفاوضـــة زميله مدير القسم (أ) على شراء خدمات ذلك الفريق المحدد من مهندسيه.

والسؤال الذي يطرح في هذه الحالة هو:

مـــا الحد الأعلى للثمن الذي يمكن لمدير القسم (ب) أن يدفعه للحصول على فريق المهندســـين، أو بمعـــنى آخر ما قيمة ذلك الفريق من وجهة نظر مدير القسم (ب) حسب مفهوم تكلفة الفرصة البديلة.. ؟

ومن جانب آخر، ما الحد الأدنى للثمن الذي يمكن لمدير القسم (أ) أن يقبله في مساومته مع مدير القسم (ب) على فريق المهندسين، أو بمعنى آخر ما قيمة ذلك الفريق من وجهة نظر مدير القسم (أ) حسب مفهوم تكلفة الفرصة البديلة.. ؟

سيتم بحث المشكلة المثارة في السؤال أعلاه ضمن حدود الفرضين التاليين:

الأول: أن هذين المديرين متنافسان في الحصول على خدمات فريق المهندسين.

الثاني: أنهما ذوا حوافز عالية وعلى علم بأن المعيار الأساسي في تقييم أدائهما هو (ROI) المحقق في قسم كل منهما وذلك بعد الاسترشاد بـــ (TROI) والمحدد لهما من قبل المدير العام للشركة.

هـــنا وبما أن (TROI) للقسم (ب) هو ١٠% كما يظهر في الايضاح، لذا لتحقـــيق هذا المعدل من العائد على الاستثمار يمكن لمدير هذا القسم أن يمضي في المســـاومة على شراء خدمات فريق المهندسين الى حد (١) مليون دينار. ذلك لأنه يمكنه تحقيق (TROI) المطلوب وفي حدود صافي الربح المتوقع بعد شراء خدمات فـــريق المهندســـين وهو ٣٠٠ ألف دينار، باستثمار قيمته الاجمالية ٣ مليون دينار حددت بالمعادلة التالية:

$$٣٠٠,٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٠} = ٣ \text{ مليون دينار}$$

وبمـــا أن القيمة الاجمالية الفعلية للأصول الموجودة في قسمة (٢) مليون دينار، لذا فالاســـتثمار الاضـــافي المتاح له والذي يمكن أن يدفعه ثمناً لشراء خدمات فريق المهندسين هو (١) مليون دينار.

أما اذا استرشد هذا المدير بمعدل العائد على الاستثمار الفعلي (ROI) المحقق وهو ٨% فــإن بامكانـــه المضـــي قدمـــاً فـــي مساومته مع مدير القسم (أ) حتى مبلغ ١,٧٥٠,٠٠٠ ديـــنار . لأنه حتى في حالة دفعه هذا الثمن للفريق، فإنه يتوقع أن يحقق زيادة في صافي الربح مقدارها ١٤٠ ألف دينار مع المحافظة في الوقت نفسه على (ROI) وهو ٨%

$$\frac{٣٠٠,٠٠٠}{٣,٧٥٠,٠٠٠} = ٨\%$$

أمـــا لو حاول مدير القسم (ب) تجاوز الحد الأعلى للاستثمار المتاح له في فريق المهندسين وهو ١,٧٥٠,٠٠٠ دينار فإن ذلك لن يكون في صالحه، ذلك لأن الـــزيادة التي يتوقع تحقيقها في صافي الربح ستكون على حساب انخفاض (ROI) الفعلـــي عـــن ٨% . لكـــن في مثل هذه الأحوال، وما دام الربح التفاضلي المتوقع تحقـــيقه بعد الحصول على خدمات فريق المهندسين هو ١٤٠ ألف دينار، لذا يكون مـــن مصـــلحة مديـــر القســـم (ب) أن لا يدفع ثمناً لخدمات هذا الفريق أكثر من ١,٤٠٠,٠٠٠ دينار ويحدد هذا الثمن بالاسترشاد بـــ (TROI) وهو ١٠% بالمعادلة التالية:

$$١٤٠,٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٠} = ١,٤٠٠,٠٠٠ \text{ دينار}$$

أما من وجهة نظر مدير القسم (أ) فطالما أن (ROI) المحقق في قسمه هو ٣٠% فعليه أن يسعى إلى بيع خدمات مهندسيه مع المحافظة في الوقت نفسه على هـــذا المعدل المرتفع نسبياً وبالاسترشاد بـــ (TROI) وهو ١٥% . كما عليه وهو يجـــري مساومته مع مدير القسم (ب) أن يأخذ في الحسبان الخسارة التفاضلية التي

ســـتترتب علـــى خســـارته لخدمات هذا الفريق والمتمثلة في نفقات تنمية وتطوير خبرات فريق بديل للفريق المباع، مضافاً إلى ذلك أية خسارة يتوقع حدوثها بسبب احـــتمال انخفاض انتاجيه قسمه. وعلى فرض أن الخسارة التفاضلية المقدرة كانت ١٠٠ الـــف ديـــنار، لذا فالحد الأدنى لسعر المساومة على خدمات فريق المهندسين بالنسبة لمدير القسم (أ) ستكون:

$$١٠٠,٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{١٥} = ٦٦٧ \text{ ألف دينار}$$

ثانياً: أساليب القيمة :

تقـــوم هـــذه الأساليب على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، وهي أكـــثر واقعـــية مـــن أساليب التكلفة لأنها تأخذ في عين الاعتبار الخدمات المتوقعة Potential- Services مـــن الأصـــول البشرية كعامل أساسي لتقويم هذه الأصول وهـــذا ما تهمله أساليب التكلفة. وتعرف القيمة الاقتصادية للأصول البشرية بأنها: "القيمة الحالية للايرادات المستقبلية المتوقعة منها" [٢٢]

وقد اقترح الباحثون مجموعة من النماذج الرياضية لقياس القيمة الاقتصادية للأصـــول البشـــرية. وقـــد بينـــت هـــذه الـــنماذج علـــى دراسات كان قد قام بها (Likert,1971) واســـتخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية والسيكولوجي المشتقة مـــن العلـــوم السلوكية في بناء نموذج يقوم على مجموعة من المتغيرات بوبها في ثلاثة أنواع هي: [٢٣]

(٢٢) Flamholtz Eric, G., **Assesing the Valadity of A Theory of Human Resource Value, A Field Study**, Journal of Accounting Research, April 1973, pp (243-255)

(٢٣) Likert & Pyle, **A Human Organizational Measurement Approach**, Financial Analysts Journal, January , 1971, pp (75-84)

أ- متغيرات سببية Causal Variables

ب- متغيرات وسيطة Intervening Variables

جـ- متغيرات نتيجة (نهائية) End- of result Variables

وتشمل المتغيرات السببية جميع العوامل الواقعة تحت سيطرة الادارة والمؤثرة على حوافز الموظفين وانتاجيتهم كالسلوك الاداري، والهيكل التنظيمي، وسلم الرواتب.. الخ في حين تعكس المتغيرات الوسيطة ظروف الأفراد في التنظيم بشكل عام، كالحالة الصحية، والمهارات والخبرات، والتأهيل العلمي، وولائهم للتنظيم، والأهداف.. الخ . أما متغيرات النتيجة أو المتغيرات النهائية، فتتمثل في محصلة آثار المتغيرين السابقين على انتاجية الفرد وقيمة الخدمات المتوقعة منه والمحددة بالتالي لقيمته الاقتصادية.

ويمكن الاستفادة من النماذج السببية Causal Models بشكل عام ونموذج الارتباط والانحدار المتعدد Multipile Correlation & Regression Analysis بشكل خاص، في بناء نموذج رياضي يمثل في صورة كمية العلاقات السائدة بين هذه المتغيرات، لاستخدامه اداة للتنبؤ بالخدمات المتوقعة من الموارد البشرية على مدار فترة زمنية محددة.

وتتوقف الصورة الرياضية لهذا النموذج، على نوع العلاقة السائدة بين متغيراته، فإذا كانت هذه العلاقة خطية Linear يتخذ هذا النموذج حينئذ صورة معادلة الانحدار والارتباط المتعدد المستقيم وصورتها العامة:

$$\text{ص}^\wedge = B_0 + B_1 + \text{س}_1 + B_2\,\text{س}_2 \ldots + \varepsilon$$

أما إذا كانت هذه العلاقة غير خطية Nonlinear فيتخذ هذا النموذج صورة معادلة الارتباط والانحدار المتعدد غير المستقيم وصورتها العامة:

$$\text{ص}^\wedge = B_0 + B_1\,\text{س}_1 + B_2\,\text{س}_2 + B_3\,\text{س}^2 + B_4\,\text{س}_1\text{س}_2 + B_5\,\text{س}^2 + \ldots \varepsilon$$

وذلك حيث:

س 1 (متغير مستقل) = محصلة المتغيرات السببية

س2 (متغير مستقل) = محصلة المتغيرات الوسيطة

ص^ (متغير تابع) = محصلة متغيرات النتيجة ممثلة بقيمة الخدمات الاجمالية المتوقعة من المواد البشرية

B_0 = ثابت المعادلة

B_1 , B_2 , B_3 , B_4 = معاملات الانحدار

ε = المتغير العشوائي Dummy Variable

وقد حذا (FLAMHOLTZ) حذو (LIKERT) واستفاد من دراساته في بناء نموذج آخر يقوم على المفهوم التالي:

"ترتبط أهمية الفرد في التنظيم وبالتالي قيمته الاقتصادية، بشكل أساسي بعدد ونوع الوظائف التي يتوقع له أن يشغلها مستقبلاً، ومن ثمة بقيمة الخدمات المتوقعة منه خلال شغله لهذه الوظائف"

لذا قام بإدخال متغير جديد في نموذجه لم يأخذه (LIKERT) بعين الاعتبار وهو درجة احتمال أن يشغل الفرد الوظائف المتاحة أمامه للترقي في التنظيم. وبموجب النموذج الذي اقترحه (FLAMHOLTZ) تحدد القيمة الاجمالية للخدمات المتوقعة من فرد معين خلال فترة محدد من عمله في المشروع بالنموذج التالي:

$$\text{ق} = \sum_{\text{ر}=1}^{\text{ن}} \text{خ}\,[\,\text{ح}_{\text{ر}}\,(\text{خ}_{\text{ر}})\,]$$ (٢٤)

وذلك حيث:

ق = القيمة الاقتصادية للفرد

ن = عدد الوظائف التي يتوقع له أن يشغلها خلال عمله في المشروع.

خ ر = قيمة الخدمات المتوقعة من الفرد في كل وظيفة من تلك الوظائف حيث

(٢٤) Flamholtz Eric, Op.cit , 1971 , p (250) .

ر = ١ ، ٢ ، ٣ ...

ح (خ ر) = درجة احتمال شغل هذا الفرد لكل من الوظائف المتاحة له.

وقـد سار الباحثان (Lev and Schwartz) على نفس نهج أسلافهما فاشتقا نموذجـاً لقـياس القيمة الاقتصادية للفرد ولكن بعد أن أدخلا متغيراً جديداً في هذا الـنموذج، هو احتمال وفاة الفرد Probability of Moratility ويتخذ هذا النموذج الصورة التالية: (٢٥)

$$\text{ق}_{\text{ح}} = \sum_{\text{ع}}^{\text{س}} \text{ح}(\text{س}) \sum_{\text{ر}=1}^{\text{ع}} \frac{\text{خ}_{\text{ر}}}{(1+r)^{\text{س}-\text{ع}}}$$

وذلك حيث :

ق ح = القـيمة الحالـية الاقتصادية للفرد وتمثل القيمة الحالية لاجمالي الخدمات المتوقعة منه.

س = سن التقاعد المتعارف عليه في المشروع بالنسبة للأفراد.

ع = العمر الحالي للفرد محل التقويم.

ح ع = درجة احتمال ان يعيش الفرد لحين بلوغه سن التقاعد (س)

خ ر = قيمة الخدمات الاجمالية المتوقعة من الفرد.

r = معدل الخصم Discount rate

وبتحلـيل متغـيرات الـنماذج السـابقة، نلاحظ أنها جميعاً ربطت القيمة الاقتصـادية للفـرد بقيمة الايرادات المتوقعة منه، دون أن تأخذ في عين الاعتبار عـاملاً هاماً من محددات هذه القيمة وهو النفقات المستقبلية التي يتوقع أن يحملها هذا الفرد للمشروع. وعلى هذا الأساس حاول (MORSE) تلافي هذا العيب عندما

(٢٥) Peking Organ, **A Human Resource Value Model of Professional Service Organization**, The Accounting Review, April 1976, pp (320-366)

اقترح لهذا الغرض نموذجاً يجمع بين التكلفة المتوقعة للموارد البشرية، والايرادات المتوقعة منها ليصل من خلال ذلك إلى قيمة صافي الخدمات المتوقعة منها والتي تعتبر في رأيه أكثر تعبيراً عن القيمة الاقتصادية لهذه الموارد من القيمة الاجمالية للخدمات المتوقعة منها ويأخذ هذا النموذج الصورة التالية:

(٢٦)

$$\text{ق}_{\text{ح}} = \sum_{\text{ر}=1}^{\text{ن}} \int_{\text{ع}}^{\text{س}} \frac{\text{خ}_{\text{ر}}}{(1+r)^{\text{س}-\text{ع}}} - \sum_{\text{س}=1}^{\text{ن}} \int_{\text{ع}}^{\text{س}} \frac{\text{ت}_{\text{ر}}}{(1+r)^{\text{س}-\text{ع}}}$$

وذلك حيث :

ق ح = القيمة الحالية للأصول أو الموارد البشرية

ن = عدد أفراد التنظيم

س = سن التقاعد

ع = متوسط أعمار أفراد التنظيم

خ ر = قيمة الخدمات الاجمالية المتوقعة من الفرد

ت ر = قيمة التكاليف الاجمالية المتوقعة للفرد

r = معدل الخصم

وكمـا يوضح النموذج أعلاه، يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول البشرية في المشروع أن تقاس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة منها أو الايرادات المسـتقبلية، ثم تقاس التكلفة الاجمالية المتوقعة لهذه الأصول، ليكون الفرق بينهما بعد ذلك ممثلاً للقيمة الحالية الاقتصادية لهذه الأصول. ونظراً لما لهذه النموذج من مـزايا، سـنقوم بعرض كيفية استخدامه من خلال ايضاح عملي يقوم على مفهوم المجموعـة المتجانسة Homogeneous Group الذي اقترحه بعض الباحثين بديلاً

(٢٦) Ibid

لمفهـوم الفـرد Individual أساساً لاحتساب القيمة الاقتصادية للأصول البشرية لعـدة أسـباب أهمهـا: تسهيل عملية التنبؤ بالمتغيرات المحددة لهذه القيمة، كقيمة الخدمـات المتوقعة منها، ونفقاتها المتوقعة، وفرص الترقي، واحتمالات الوفاة إلى غـير ذلك من المتغيرات، هذا على افتراض أن التنبؤ بالاتجاه العام Trend لتلك المتغـيرات، يكون أكثر سهولة في حالة تطبيقه على مجموعة من الأفراد منه في حالـة تطبـيقه علـى فرد واحد فقط. وأكثر المجالات استخداماً لهذا المفهوم، هو شركات التأمين.

وبمفهـوم المجموعة المتجانسة، يقسم التنظيم إلى فئات أو مجموعات بناء على أساس معين قد يكون مستوى المهارة أو الخبرة، أو فئة العمر، أو عدد سنوات الخـبرة، أو الدرجة الوظيفية وذلك دون اشتراط كون أفراد مجموعة معينة تابعين من الناحية التنظيمية لادارة واحدة أو قسم واحد. بمعنى أن مصطلح المجموعة هنا، يجب أن لا يربط بالتبعية التنظيمية للفرد ولكن بقيمة الخدمات المتوقعة منه.

إيضاح رقم (٣)

يقـوم الهيكل التنظيمي لمنشأة متخصصة في تقديم الخدمات (مكتب تدقيق حسـابات مثلاً) على ثلاثة مستويات للأداء الوظيفي مرتبة ترتيباً تصاعدياً حسب مفهوم المجموعة المتجانسة في درجات على النحو التالي: (١، ٢، ٣) . فإذا كانت فـرص الترقـي للدرجـات الأعلى مفتوحة أمام أفراد المجموعات الثلاث والبالغ عددهم في كل مجموعة ١٠٠ موظف، وكان متوسط قيمة الخدمات المتوقعة سنوياً من الفرد في كل مجموعة من المجموعات الثلاث ١٠٠٠ ، ٢٠٠٠، ٣٠٠٠ دينار على الترتيب.

وبالرجوع للبيانات التاريخية عن الفترة المالية السابقة تبين ما يلي:

الأصول المتداولة (بالآلاف)	١٢٨
الأصول الثابتة	٤٨٤
أصول بشرية (تكاليف غير مستنفذة)	١٥٦
معدل الاستهلاك ٢% سنوياً	
متوسط الرواتب السنوية	٤٠٠
صافي الربح السنوي	١٣٤

وتقاس القيمة الحالية للأصول البشرية في هذه المنشأة على خطوتين:

فـي الخطوة **الأولى**، تحدد القيمة الحالية لاجمالي الخدمات المتوقعة منها، ثم تحدد في الخطوة **الثانية** القيمة الحالية لنفقاتها المتوقعة.

أولاً: قياس القيمة الحالية لاجمالي الخدمات المتوقعة:

تعتبر نقطة البداية في التنبؤ بالقيمة الحالية للخدمات المتوقعة من الأصول البشـرية اشـتقاق مـا يعرف بمصفوفة الترقي Transition matrix التي تصور احتمالات الترقي المفتوحة أمام أفراد كل مجموعة من المجموعات الثلاث. وتشتق عناصر هذه المصفوفة، بعد دراسة تحليلية لبعض المتغيرات الرئيسية المؤثرة على فرص الترقي لمستوى المهارة والخبرة، الحوافز، السياسات الادارية.. الخ وبالنسبة للمنشأة قيد البحث تتخذ هذه المصفوفة في صورتها العامة الشكل التالي:

[ت] =

بداية الفترة \ نهاية الفترة	١	٢	٣	٤
١	ح١١	ح٢١	ح٣١	ح٤١
٢	٠	ح٢٢	ح٣٢	ح٤٢
٣	٠	٠	ح٣٣	ح٤٣
٤	٠	٠	٠	١

ويمثل كل صف في المصفوفة أعلاه احتمالات الترقي بالنسبة للأفراد في كل مجموع من المجموعات المتجانسة في المنشأة، حيث يرمز العنصر (ح $_{JI}$) فيها إلى احتمال ترقي فرد موجود في بداية الفترة في الدرجة (I) الى الدرجة (J) في نهاية هذه الفترة قياساً على ذلك لو أخذنا عناصر الصف الأول مثلاً نجد أن:

(ح١١) يمثل درجة احتمال عدم ترقي فرد يشغل حالياً الدرجة الأولى إلى درجة أعلى أي أن هذا العنصر يمثل احتمالات الرسوب الوظيفي بالنسبة لمجموعة الأفراد الذين يشغلون حالياً الدرجة الأولى. ويمثل العنصر (ح٢١) احتمال ترقية الأفراد في الدرجة الأولى الى الدرجة الثانية في نهاية الفترة، ويمثل العنصر (ح٣١) احتمال ترقية هؤلاء الأفراد الى الدرجة الثالثة. أما (ح٤١) فيمثل احتمال انتهاء خدمة الفرد الموجود حالياً في الدرجة الأولى للمشروع في نهاية الفترة الحالية.

وبالمثل تمثل عناصر الصف الثاني احتمالات الترقية وانتهاء الخدمة، بالنسبة لأفراد المجموعة المتواجدين في بداية الفترة الحالية في الدرجة الثانية، كما تمثل عناصر الصف الثالث احتمالات الترقي وانتهاء الخدمة بالنسبة لأفراد المجموعة المتواجدين في بداية الفترة الحالية في الدرجة الثالثة. في حين تمثل عناصر الصف الرابع احتمالات انتهاء الخدمة.

وفي اشتقاق قيم عناصر هذه المصفوفة، لابد من اجراء دراسة تحليلية للمتغيرات الرئيسة المؤثرة على فرص الترقي مثل مستوى المهارة والخبرة، الكفاءة العلمية، الحوافز، السياسات الإدارية.. الخ وعليه وبعد الاسترشاد بالبيانات التاريخية للمنشأة محل الدراسة نفترض أن المصفوفة [ت] اتخذت الشكل التالي:

$$\begin{pmatrix} ٠,١ & ٠,١ & ٠,٤ & ٠,٤ \\ ٠,١ & ٠,٤ & ٠,٥ & ٠ \\ ٠,٢ & ٠,٨ & ٠ & ٠ \\ ١ & ٠ & ٠ & ٠ \end{pmatrix} = [\text{ت}]$$

ويستفاد من المصفوفة أعلاه في أن احتمالات التحرك الوظيفي بالنسبة للموظفين في المجموعات الثلاث على النحو التالي:

المجموعة الأولى: ٤٠% رسوب وظيفي، ٤٠% يرقون للدرجة الثانية، ١٠% يرقون للدرجة الثالثة، ١٠% يحتمل أن تنتهي خدمتهم في المشروع.

المجموعة الثانية: ٥٠% رسوب وظيفي، ٤٠% يرقون للدرجة الثالثة، ١٠% تنتهي خدمتهم.

المجموعة الثالثة: ٨٠% (رسوب وظيفي)، ٢٠% تنتهي خدمتهم.

وباستخدام المؤشرات أعلاه تحدد القيمة الاجمالية للخدمات المتوقعة من موظفي كل مجموعة بالمعادلة المصفوفية التالية:

$$\begin{pmatrix} \text{خ}_1 \\ \text{خ}_2 \\ \text{خ}_3 \\ \text{خ}_4 \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} \text{ح}_{41} & \text{ح}_{31} & \text{ح}_{21} & \text{ح}_{11} \\ \text{ح}_{42} & \text{ح}_{32} & \text{ح}_{22} & ٠ \\ \text{ح}_{43} & \text{ح}_{32} & ٠ & ٠ \\ \text{ح}_{44} & ٠ & ٠ & ٠ \end{pmatrix} \sum_{\text{ر}=1}^{\text{ن}} \begin{pmatrix} \text{س}_1 \\ \text{س}_2 \\ \text{س}_3 \\ \text{س}_4 \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \text{ق}_1 \\ \text{ق}_2 \\ \text{ق}_3 \\ ٠ \end{pmatrix}$$

حيث (س$_i$) عدد افراد كل مجموعة ، (خ$_i$) قيمة الخدمات السنوية المتوقعة من الفرد بكل مجموعة، ، وهكذا فالقيمة الاجمالية للخدمات المتوقعة منهم في نهاية الفترة الأولى هي:

$$\begin{pmatrix} ١٥٠ \\ ١٢٠ \\ ٢٤٠ \\ ٠ \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} ١ \\ ٢ \\ ٣ \\ ٠ \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} ٠,١ & ٠,١ & ٠,٤ & ٠,٤ \\ ٠,١ & ٠,٤ & ٠,٥ & ٠ \\ ٠,٢ & ٠,٨ & ٠ & ٠ \\ ١ & ٠ & ٠ & ٠ \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} ١٠٠ \\ ١٠٠ \\ ١٠٠ \\ ٠ \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \text{ق}_1 \\ \text{ق}_2 \\ \text{ق}_3 \\ ٠ \end{pmatrix}$$

ولايجاد القيمة الاجمالية للخدمات المتوقعة من موظفي كل مجموعة في نهاية الفترة الثانية نعوض في المعادلة أعلاه بالمصفوفة [ت]٢ أي مربع مصفوفة الترقي. وعليه فالقيمة الاجمالية لهذه الخدمات هي:

$$\begin{pmatrix} \text{ق}_1 \\ \text{ق}_2 \\ \text{ق}_3 \\ \text{٠} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \text{١٠٠} \\ \text{١٠٠} \\ \text{١٠٠} \\ \text{٠} \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} \text{٠,١٦} & \text{٠,٣٦} & \text{٠,٢٨} & \text{٠,٢} \\ \text{٠} & \text{٠,٢٥} & \text{٠,٥٢} & \text{٠,٢٣} \\ \text{٠} & \text{٠} & \text{٠,٦٤} & \text{٠,٣١} \\ \text{٠} & \text{٠} & \text{٠} & \text{١} \end{pmatrix} \times \begin{pmatrix} \text{١} \\ \text{٢} \\ \text{٣} \\ \text{٠} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} \text{١٧٢} \\ \text{٢٠٦} \\ \text{١٩٢} \\ \text{٠} \end{pmatrix}$$

وهكذا يمكن بالسير على نفس النهج تحديد القيمة الاجمالية للخدمات المتوقعة في نهاية الفترات الثالثة، والرابعة، والخامسة باستخدام $[\text{ت}]^{٣}$ ، $[\text{ت}]^{٤}$، $[\text{ت}]^{٥}$ ... [ت]
وتحدد القيمة الحالية (ق ح) للخدمات الاجمالية المتوقعة من أفراد كل مجموعة في نهاية كل فترة من الفترات المالية بالمعادلة التالية:

$$\text{ق (ح}_{\text{ر}}\text{)} = \frac{\text{خ}_{\text{ر}}}{(\text{١}+ r)^{\text{ن}}}$$

وعليه فالقيمة الحالية للخدمات الاجمالية المتوقعة من المجموعات الثلاثة في نهاية الفترة الأولى وبمعدل خصم ١٠% مثلاً هي:

$$\text{ق ح}_1 = \frac{\text{١٥٠}}{(\text{١+٠,١})^{\text{١}}} = \frac{\text{١٥٠}}{(\text{١,١})^{\text{١}}} = \text{١٣٦ ألف دينار تقريباً}$$

$$\text{ق ح}_2 = \frac{\text{٢٢٠}}{(\text{١+٠,١})^{\text{١}}} = \frac{\text{٢٢٠}}{(\text{١,١})^{\text{١}}} = \text{٢٠٠ ألف دينار تقريباً}$$

$$\text{ق ح}_3 = \frac{\text{٢٤٠}}{(\text{١+٠,١})^{\text{١}}} = \frac{\text{٢٤٠}}{(\text{١,١})^{\text{١}}} = \text{٢١٨ ألف دينار تقريباً}$$

ومنها فالقيمة الحالية للخدمات الاجمالية المتوقعة من الأصول البشرية في التنظيم في نهاية الفترة الأولى وهي:

(ق ح١ + ق ح٢ + ق ح٣) = ١٣٦ + ٢٠٠ + ٢١٨ = ٥٥٤ الف دينار

وبنفس الأسلوب تحدد القيمة الحالية للخدمات المتوقعة من أفراد كل مجموعة في نهاية الفترة الثانية:

$$\text{ق ح}_1 = \frac{\text{١٧٢}}{(\text{١,١})^{\text{٢}}} = \text{١٥٩ الف دينار تقريبا}$$

$$\text{ق ح}_2 = \frac{\text{٢٠٦}}{(\text{١,١})^{\text{٢}}} = \text{١٧٠ الف دينار تقريبا}$$

$$\text{ق ح}_3 = \frac{\text{١٩٢}}{(\text{١,١})^{\text{٢}}} = \text{١٤١ الف دينار تقريبا}$$

والقيمة الحالية لاجمالي الخدمات المتوقعة من الأصول البشرية في التنظيم في نهاية الفترة الثانية:

١٤١ + ١٧٠ + ١٥٩ = ٤٧٠ ألف دينار

ويمكن السير على النهج نفسه لتحديد القيمة الحالية لاجمالي الخدمات المتوقعة من الأصول البشرية بعد (ن) سنوات .

ثانياً: قياس القيمة الحالية لاجمالي النفقات المتوقعة للأصول البشرية:

تشـــمل الـــنفقات الاجمالية للأصول البشرية والمتوقعة في نهاية فترة مالية معينة على بندين:

أولهمـــا: الجـــزء غـــير المستنفد من نفقات توظيف هذه الأصول، ممثلاً بالتكاليف التاريخية الرسملة والمدفوعة للحصول عليهم وتدريبهم وتطويرهم.

وثانيهما: ثمن شراء الخدمات المتوقعة منهم، ممثلاً بالقيمة الحالية لاجمالي الرواتب المـــتوقع دفعهـــا لهم مستقبلاً خلال الفترة المحددة مع اية نفقات إضافية أخرى قد تسببها هذه الأصول.

والمشكلة التي يواجهها المحاسب هنا تنحصر في قياس البند الثاني لأن البند الاول باعتـــباره تكلفـــة تاريخية يمكن تحديد قيمته من سجلات المنشأة. وتحدد قيمة البند الثانـــي اي ثمـــن شـــراء الخدمات المتوقعة من الأصول البشرية بحل المعادلتين التاليتين آنياً:

$$(1)\quad \text{ت}^{**} = \sum_{i=1}^{\text{ن}} \text{ت}^{**}_{i} \frac{(1+a)}{(1+a)^{i}}$$

$$(2)\quad \text{ر} = a\,(\text{ت}_{\text{أ}} + \text{ت}^{*} + \text{ت}^{**})$$

وذلك حيث:

$\text{ت}_{\text{أ}}$ = الأصول المادية للمشروع مقومة بسعر التكلفة.

ت^{*} = الجزء غير المستنفذ من التكلفة التاريخية للأصول البشرية.

ت^{**} = ثمن الشراء للخدمات المتوقعة من الأصول البشرية.

ر = صافي الربح السنوي.

ن = عدد السنوات

a = معدل العائد الداخلي الشامل على الاستثمار Aggregate rate of Internal Return on Investment

وبالـــتعويض في المعادلتين أعلاه بالمعلومات الموفرة في الايضاح رقم (٣) تحدد القـــيمة الحالـــية لـــنفقات الأصـــول البشرية المتوقعة في نهاية الفترة الأولى بحل المعادلتين:

$$\text{ت}^{**} = \frac{400\,(1+a)}{(1+a)^{1}}$$

$$134 = a\,(1280 + 484 + \text{ت}^{**} + 156)$$

ومنها ت^{**} = ٣٥٨ الف دينار تقريباً

ثـــم يحـــدد نصـــيب الفترة من الجزء غير المستنفد من التكلفة التاريخية للأصول البشرية بمعدل رسملة ٢٠% فتكون:

$$\text{ت}^{*} = 156 \times \frac{20}{100} = 31$$ ألف دينار تقريباً

وعليه فالقيمة الاجمالية للنفقات المتوقعة للأصول البشرية في نهاية الفترة الأولى:

$(\text{ت}^{*} + \text{ت}^{**})$ = ٣٨٩ ألف دينار

وبمعدل خصم (r) ١٠% تحدد القيمة الحالية لهذه النفقات

$$\text{ق ح} = \frac{389}{(1{,}1)^{1}} = 351$$ ألف دينار

ويمكـــن بـــنفس الأســـلوب تحديد القيمة الحالية لنفقات الأصول البشرية في نهاية الفترات التالية (٢ ، ٣ ... م)

بعـد ذلك وبمعرفة القيمة الحالية الاجمالية للخدمات المتوقعة من الأصول البشرية، والقـيمة الحالية المتوقعة لنفقات هذه الأصول، تحدد القيمة الحالية لصافي الخدمات المتوقعة منهم، بنهاية كل فترة والتي هي بمثابة القيمة الحالية الاقتصادية لهم.

وعليه فالقيمة الحالية الاقتصادية لهذه الأصول في نهاية الفترة الأولى مثلاً، هي:

٥٥٤ – ٣٥١ = ٢٠٣ ألف دينار تقريباً

ويمكن باستخدام الأسلوب نفسه تقدير القيمة الحالية لهذه الأصول في نهاية الفترات المالية التالية.

أسئلة الفصل الثامن عشر

١- عرف نظام محاسبة الموارد البشرية.

٢- ما العوامل التي قادت إلى نشوء محاسبة الموارد البشرية ؟

٣- يتنازع معالجة تكلفة الموارد البشرية في المشروعات الاقتصادية رأيان. اذكر كل منهما وعدد المبررات والأسانيد التي يقوم عليها كل من الرأيين.

٤- يترتـب علـى رسـملة تكلفـة الموارد البشرية مزايا متعددة من ناحية الآثار الاعلامـية التي تنعكس على التقارير المحاسبية بنوعيها الداخلية والخارجية. اشرح هذه المزايا.

٥- يسلك الباحثون منهجين رئيسيين في تقويم الأصول البشرية هما:

١- مدخل أو منهج التكلفة.

٢- مدخل أو منهج القيمة.

بين رأيك في مزايا وعيوب كل منهما.

٦- أعـط أمـثلة للتكاليف الرأسمالية للأصول البشرية مع أمثلة للتكاليف الايرادية لتلك الأصول.

٧- ماذا يقصد بالتكلفة الاستبدالية للموارد البشرية.

٨- كيف تقاس تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية؟ وما الشروط الواجب توافرها كي تصلح تكلفة الفرصة البديلة كأساس لتقويم الموظف.

٩- يقـدم نمـوذج Likert في قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية على ثلاثة أنواع من المتغيرات عددها. واشرح مدلول كل منها.

١٠- في بناء نموذجهما الخامس بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية سلك الباحثان Lev & Shwartz منحى آخر عن ذلك الذي سلكه سلفهما Likert عدد المتغيرات الرئيسية التي يقوم عليها نموذجهما هذا.

١١- بم يمتاز نموذج Morse في قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية عن النماذج السابقة؟

الفصل التاسع عشر
المقومات النظرية للنظم المحاسبية في الفكر الإسلامي

الأهداف: التعريف بالمفاهيم والمبادئ والأساليب التي تحكم النظم المحاسبية في المؤسسات التي تتبنى المنهج الإسلامي في معاملاتها المالية.
يشمل ذلك ما يلي:

أولاً : تعريف المحاسبة الإسلامية.

ثانياً: الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم نظم المحاسبة الإسلامية.

ثالثاً: فروع المحاسبة الإسلامية.

رابعاً: أسس إعداد القوائم المالية في المحاسبة الإسلامية.

خامساً: حصر لأوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الإسلامية والمحاسبة الوضعيّة.

الفصل التاسع عشر
المقومات النظرية للنظم المحاسبية في الفكر الإسلامي

مقدمة

تلاقي النظم المحاسبية المصممة وفق أحكام الشريعة الإسلامية مع تطبيقاتها العملـــية في منشآت الأعمال اهتمام الكثير من الباحثين في عصرنا الحاضر. لا بل إن هـــذا الاهتمام قد وصل حداً جعل من الضروري انشاء مجامع مهنية متخصصة فـــي وضـــع وتطويـــر مجموعة المبادئ والمفاهيم الخاصة بتلك النظم والتي تمتد أصـــولها الـــنظرية من أحكام الشريعة والفقه الاسلاميين. وما المجمع المهني الذي انشـــيء في البحرين بتاريخ ١٩٩١/٣/٢٧ (١) سوى مثالا حياً على تزايد الاهتمام بتلك النظم. إذ يتخصص هذا المجمع باصدار سلسلة من معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة في البنوك والمؤسسات المالية. وقد أصدر هذا المجمع حتى تاريخه ثمانية عشر معياراً محاسبياً، وأربعة معايير للتدقيق وذلك بالإضافة إلى أربعة معايير في موسمة الشركات وكذلك ميثاقاً لشرف المهنة.

واذا جاز لنا تسمية النظم المحاسبية المصممة وفق أحكام الشريعة الإسلامية بالمحاســـبة الاسلامية، وتسمية المحاسبة التقليدية هي الأخرى بالمحاسبة الوضعّية، فإنه يمكننا القول بانه وبالرغم من وجود قواسم مشتركة كثيرة بين النوعين، الا أنه توجـــد بيـــنهما أيضـــا فـــروق جوهرية تميز احداهما عن الأخرى وخصوصاً في الأصول النظرية والمتمثلة بالمبادئ والمفاهيم الأساسية التي تحكم النظام المحاسبي في كل منهما.

---

(١) Accounting & Auditing Organization For Islamic Financial Institutions, **Accounting Auditing and Governance Standards**. AAOFIFI, April, 2002, Manama Bahrain.

هذا واذا كان الشرح التفصيلي لمقومات النظام المحاسبي الإسلامي مع المبادئ والمفاهيم التي تحكم تطبيقاته في الممارسة المهنية تحتاج الى مؤلف كامل، إلا أننا في سياق هذا الكتاب سنكتفي فقط بتسليط الضوء على أهم الركائز الإساسية لهذا النظام تاركين لغيرنا من الباحثين أو المؤلفين القيام بمهمة تسليط الضوء على التفاصيل.

أولاً : تعريف المحاسبة الإسلامية

يمكن تعريف المحاسبة الإسلامية بأنها : " ***مجموعة المفاهيم والمبادئ والأساليب المحاسبية التي تهدف إلى تكييف النظام المحاسبي بالشكل المتعارف عليه ليصبح مناسباً لمعالجة المعاملات المالية في المنشآت التي تمارس أنشطتها وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية.***

ثانياً: الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم نظام المحاسبة الإسلامية

كنا قد أشرنا في المقدمة بأن المحاسبة الإسلامية تتفق مع المحاسبة الوصفية في كثير من المفاهيم والمبادئ ولكن ذلك لا ينفي ما لها من خصوصية تجعلها تنفرد في بعض المفاهيم والمبادئ حتى لو كان ذلك من حيث المسميات وإن اتفقت مع نظائرها في المحاسبة الوضعيّة من حيث الجوهر وسنحاول فيما يلي تسليط الضوء على تلك المفاهيم والمبادئ.

١ – مجموعة الفروض:

١/١ فرض الاستمرارية Going Concern

يعترف الفكر الإسلامي بهذه الفرضية ويجعلها ركيزة هامة من الركائز التي تقوم عليها القوائم المالية فالقاعدة بالنسبة للمشروع الاقتصادي ان الاستمرارية هي الأصل أما التوقف فهو الاستثناء. لذا فإن اقتناء المشروع لأصول التقنية (الثابتة) وكذلك الأصول المعنوية بالإضافة الى الأصول النقدية والأصول المتداولة

يعكس فرض الاستمرارية. كما يلعب هذا الفرض دوراً هاماً في تحديد الأسس التي يتم بناء عليها تقويم أصول المشروع إذ تختلف تلك الأسس عند اعداد ميزانية الاستمرار عنها عند اعداد ميزانية التنازل أو الترك. إذ يتم تقويم الأصول في الأولى على أساس القيمة الجارية بتاريخ إعداد الميزانية أي في نهاية الحول، بينما يتم تقويمها في الثانية على أساس القيمة الاقتصادية المستقبلية في السوق الموسمية العادلة.

١/ ٢ فرص ثبات وحدة النقد

حيال هذا الفرض يختلف الفقهاء المسلمون إذ ينقسموا الى فريقين فمن فريق وهو يضم غالبية الفقهاء يرى بوجوب النظر الى القيمة لا العدد. وعليه ينادي بمراعاة التغير الذي يحدث في المستوى العام للأسعار في فترات التضخم أو الانكماش الاقتصادي. ولذا يدعو إلى عدم تجاهل التغير الذي يحدث في قيمة وحدة النقد عند اعداد القوائم المالية.

أما الفريق الثاني فيدعو الى تجاهل التغير في المستوى العام للأسعار لذا يتخذ العدد لا القيمة للتقويم عند اعداد القوائم المالية. (٢)

٢- مجموعة المفاهيم

١/٢ مفهوم الشخصية المعنوية

يعترف الفكر المحاسبي الإسلامي بهذا المفهوم على أسس مشابهة لتلك المتعارف عليها في المحاسبة الوضعيّة، لذا وبناء على هذا المفهوم يعترف بالشخصية المعنوية للشركة المساهمة كما يتم بناء عليه أيضا تطبيق الزكاة على تلك الشركة كونها شخصاً اعتبارياً. كما يعترف أيضا بالشخصية المعنوية أو الاعتبارية للوقف فتفرد له ذمة مالية مستقلة.

---

(٢) شوقي اسماعيل شحاته، **المبادئ الاسلامية في نظريات التقويم في المحاسبة**، رسالة دكتوراة غير منشورة، مقدمة لجامعة القاهرة ، ١٩٦٠ .

٢/٢ مفهوم رأس المال

يعالج الفكر الإسلامي هذا المفهوم ولكن على أسس تختلف عن تلك المتعارف عليها في المحاسبة الوضعيّة. إذ ينظر الفقهاء الى رأس المال بمفهوم رأس المال الحقيقي أو الاقتصادي، ومن ثم فإن مفهوم سلامة رأس المال وفقاً للنظام المحاسبي الإسلامي تعني المحافظة عليه من حيث توفير القوة لدية لاستبدال العروض (الأصول). ولذا ينعكس مبدأ سلامة رأس المال على الكثير من الممارسات المحاسبية فتكلفة المبيعات مثلاً يجب أن تحدد على أنها تكلفة استبدال واخلاف المبيع لا تكلفتها التاريخية أو الأصلية. كما أن استهلاك عروض القنيه أي الأصول الثابتة يجب أن يتم على أساس تكلفتها الاستبدالية لا تكلفتها التاريخية.

ويقوم مفهوم رأس المال في الفقه الإسلامي على أساس اعتبار أن رأس المال هو أحد عوامل الانتاج، ولذا يتمثل في مجموع السلع والأصول الانتاجية التي تستخدم أو تستفذ في النشاط الانتاجي لانتاج سلع وأصول جديدة ليس على مستوى المشروع فقط وانما على مستوى الاقتصاد القومي والمجتمع. هذا يعني أن مفهوم رأس المال الحقيقي عند الاقتصاديين الذي ينظرون إليه بمنظور الفقه الإسلامي لا يشمل الأصول التعاقدية مثل المدينين، والأوراق التجارية لأنها ليس لها قيمة مضافة بمعنى أنها لا تضيف شيئاً الى مجموع السلع والأصول الاقتصادية على مستوى الاقتصادي القومي. ذلك لأنها أي تلك الأصول التعاقدية والمملوكة لمنشأة ما يقابلها التزامات على منشأة أخرى تختزل قيمتها.

٣/٢ مفهوم النماء

يعتبر مفهوم النماء حجر الزاوية في قياس نتيجة الأعمال في المشروعات التي تتم معاملاتها وفق الشريعة الإسلامية. ويقابل هذا المفهوم أي مفهوم النماء ما يعرف بمفهوم الربح الشامل في المحاسبة الوضعية.

والنماء في الفكر الإسلامي يمكن أن يحدث في صور ثلاث هي: [٣]

أ- الربح ويتمثل في مقدار النمو أو الزيادة في القيمة التي تحدث في رأس المال المستثمر في عروض التجارة (الأصول المتداولة) وسواء كانت هذه الزيادة أو النمو قد تحقق ببيع الأصل المتداول أم بمجرد حيازته. ووفقاً لهذا المفهوم للربح فإن أي زيادة لثمن البضاعة المباعة عن تكلفتها التاريخية أو الأصلية تعتبر ربحاً مثلها مثل أي زيادة تحدث في القيمة الجارية للمخزون من البضاعة عن تكلفته التاريخية فهي الأخرى تعتبر ربحاً والفرق بين الربح في الحالتين أنه في الحالة الأولى يكون محققاً من النمو الفعلي في حين يكون في الحالة الثانية تقديريا ومتوقعاً من القابلية للنمو. ويقابل هذا الشكل من أشكال النماء هنا مفهوم الأرباح العادية في الفكر المحاسبي الوضعي.

ب- الغلّة ويتمثل هذا الشكل من أشكال النماء في ما يتجدد من عروض التجارة (الأصول المتداولة) ولكن بلا بيع الرقاب. ينطبق ذلك على المحصل من بيع ثمر النخيل لمالك مزرعة من النخيل، أو ايراد العقار المحقق لمالك العقار، أو ثمن بيع الصوف أو اللبن المحقق لمالك قطيع الماشية. ويقابل هذا الشكل من أشكال النماء هنا مفهوم الأرباح العرضية في الفكر المحاسبي الوضعي.

جـ- الفائدة وتتمثل في أي نمو أو زيادة تحدث في القيمة الجارية أو في التكلفة الاستبدالية لعروض الفنية (الأصول الثابتة) عن تكلفتها التاريخية. وبهذا المفهوم للغلّة تكون مرادفاً لمفهوم المكاسب الرأسمالية في الفكر المحاسبي الوضعي.

٤/٢ مفهوم الربح

وفقاً لمفهوم النماء في الفكر الإسلامي يعتبر الربح جزءاً من الكل وهو النماء. بمعنى أن الربح في الفكر الإسلامي يقتصر فقط على النمو أو الزيادة

---

(٣) شوقي اسماعيل شحاته، البنوك الاسلامية ، دار الشروق، جدة، صفحة (٨٢) .

المحققــة او غــير المحققــة (الــتقديرية) التي تحدث في رأس المال المستثمر في عروض التجارة (الأصول المتداولة). [٤]

لـــذا وبـــالمفهوم السابق للربح فكل ربح يكون نماء، لكن ليس كل نماء ربح. فالغلة والفـــائدة وهما صورتان من صور النماء لكنهما لا تعتبران ربحاً. وعليه لابد من مـــراعاة هـــذا الاختلاف بين صور النماء الثلاث في تبويب أو تصنيف بنود قائمة الدخـــل المعدة وفقاً للمنهج الإسلامي، لما له من أهمية سواء في مجال الافصاح أو في مجال تحديد وعاء الزكاة كما سنشير الى ذلك لاحقاً.

كذلك من المفيد هنا التذكير بملاحظة أخرى هي وجوب التفرقة بين الحدث أو الواقعة التي تعتبر شرطاً لتولد الربح والواقعة الأخرى التي تعتبر شرطاً لتحققه. فوفقاً للمتعارف عليه في الفقه الإسلامي يكفي اجتياز مرحلة انتاج السلعة أو الخدمة لـــتولد الربح وإن كانت لا تكفي لاعتباره محققا. إذ لكي يعتبر الربح محققا ومن ثم قـــابلاً للـــتوزيع لابد من حدوث عملية البيع. لذا وبناء لما سبق يمكن اعتبار واقعة الانـــتاج معياراً لقياس وإثبات الايراد Revenue Recognition أما لتحديد الربح القـــابل للـــتوزيع يتطلب الأمر حدوث واقعة البيع. كما أن بعض الفقهاء ومن قبيل الاحتراز يذهبون الى أبعد من ذلك بالنسبة لشركات المضاربة الشرعية فيشترطون تحصيل ثمن المبيع ليكون الربح قابلاً للتوزيع. [٥]

كمـــا تجـــدر الإشارة هنا أيضا إلى بعض الاختلاف في وجهات النظر بين المذاهـــب الإسلامية في الأسس المتبعة لقياس الربح. فالمالكية مثلاً يأخذون بمفهوم الـــربح العـــادي للوحدة المحاسبية لا مفهوم الربح الشامل أساساً لقياس الربح وهم بذلـــك علـــى خـــلاف مع وجهة النظر التي يتبناها جمهور الفقهاء حيال هذا الأمر

---

(٤) المرجع السابق، صفحة (٨٢).

(٥) محمـــود الفقـــي، **دراســـة مقارنة لمفهوم الربح في الاسلام** ، رسالة ماجستير، مقدمة لكلية التجارة بجامعة الأزهر، ١٩٧٥ .

والذين يتخذون من مفهوم الربح الشامل أي الأرباح العادية وغير العادية معاً ولكن دون الفائدة (المكاسب الرأسمالية) أساساً لقياس الربح.

٣- مجموعة المبادئ

١/٣ مبدأ التوثيق

يعتـــبر مـــبدأ التوثـــيق حجـــر الزاوية في اثبات العمليات التي تحدث في المشـــروعات التي تتبنى المنهج الإسلامي في المعاملات التجارية. وهو يقابل مبدأ تســـجيل العملـــيات المالـــية المتعارف عليه في المحاسبة الوضعيّة من أجل تحقيق عنصر الموضوعية في المعاملات.

ويعتبر مبدأ التوثيق في المحاسبة الإسلامية تطبيقاً حرفياً للآية الكريمة من ســـورة (الـــبقرة، ٢٨٨) والتي تنص على ما يلي: "**يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بديـــن إلى أجل مسمى فاكتبوه، ولا تسئموا أن تكتبوه صغيراً أو كبيراً**" (صدق الله العظـــيم) ولعل الدواوين التي تبناها الخلفاء الراشدون ومن بعدهم كسجلات لاثبات المعاملات كانت تطبيقاً حياً لمبدأ التوثيق.

٢/٣ مبدأ التقليب

يشكل هذا المبدأ الركيزة الأساسية التي يقوم عليها المنهج الإسلامي لمفهوم الربح وقياسه. إذ بموجب هذا المبدأ فإن تفاوت المشروعات في جنيها للربح يرجع أساساً إلى اختلاف عناصر التقليب في كل منها وكذلك لطول المدة التي لا بد منها للتمكن من التقليب، هذا بالإضافة إلى الاختلاف في درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر.

وبالإضـــافة لما سبق فإن مبدأ التقليب وعامل المخاطرة المرافق له وكذلك طـــول المـــدة اللازمة لاحداث التقليب على صلة مباشرة في تصنيف أشكال النماء آنفة الذكر الى: ربح، وغلّة، ثم فائدة.

٢/٣ مبدأ نض المال

يسترشد الفقهاء بهذا المبدأ عندما يشترطون ومن قبيل الاحتراز أنه لابد من تحـول عروض التجارة (الأصول المتداولة) إلى نقود وذلك كشرط لتوزيع واقتسام الأربـاح بيـن رب المال والمضارب أو المضاربين في شركات المضاربة وذلك تطبـيقاً لمبدأ (**الناض المبيع به**) والذي يقابل الأساس أو المبدأ النقدي في المحاسبة الوضعية.

لكن ما تجدر الإشارة إليه هنا هو أن هذا المبدأ وهو (نض المال) وإن كان الفقهاء يتمسكون فيه من قبيل التحرز في شركات المضاربة وعلى سبيل الاستثناء. إلا أنه يجب أن لا يفهم من ذلك على أنه على صلة بمبدأ الحيطة والحذر (التحفظ) المطبق في المحاسبة الوضعيّة. إذ لا يعترف الفقهاء بمبدأ التحفظ أو الحيطة والحذر والدلـيل علـى ذلـك أنهم في تحديد نتيجة أعمال المشروع لا يؤيدون الاعتراف بالخسـائر المحـتملة فقط كما ينص عليه مبدأ التحفظ في المحاسبة الوضعيّة، بل يؤيـدون أيضـا الاعـتراف بالأرباح المحتملة التي تنتج عن النمو أو الزيادة التي تحـدث في قيم العروض وهكذا يتبنون أساس القيمة الجارية أو التكلفة الاستبدالية أساساً للتقويم بدلاً من أساس التكلفة التاريخية.

٣/٣ مبدأ استرداد التكلفة

يترتـب علـى هذا المبدأ ضرورة خصم التكاليف من الايراد للوصول الى مقـدار النماء المحقق في المال وذلك أياً كانت صورة هذا النماء المحقق ربحاً كان أم غلـة أم فـائدة، أي بمعنى آخر لا يحسب ربح الا بعد استرداد تكلفته وفي ذلك تطبـيق لما يعرف بمبدأ المقابلة Matching Principle أي مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات الذي يحكم قياس الربح في المحاسبة الوضعيّة.

٣/ ٤ مبدأ حولان الحول

يقـابل هذا المبدأ مبدأ الفترة المحاسبية في المحاسبة الوضعيّة والحول في الفقه الإسلامي هو العام القمري مقابل العام الميلادي في المحاسبة الوضعيّة.

ويلعـب هذا المبدأ دوراً هاماً في تحديد وعاء المال الخاضع للزكاة فبالنسبة للمال المنقول لابد من حولان الحول كي يعتبر النماء محققاً ومن ثم يدخل في وعاء المال الخاضـع للزكاة، في حين ليس هذا الشرط ضروريا بالنسبة للنماء في غير المال المنقول أي المال العقاري وذلك مثل الثمار والزروع التي تخرج من الأرض. فلا يحتاج مثل هذا النماء إلى شرط الحولية كي يدخل في وعاء المال الخاضع للزكاة.

ثالثاً: فروع المحاسبة الإسلامية

تـتماثل المحاسبة الإسلامية مع المحاسبة الوضعيّة في تعدد فروعها وذلك فـيما عـدا بعـض الخصوصيات لفروع تتواجد في المحاسبة الإسلامية فقط دون المحاسبة الوضعيّة . عموماً تشمل فروع المحاسبة الإسلامية ما يلي:

١- المحاسـبة المالـية وتهـدف أساسـاً لـتحديد المراكز المالية ونتائج الأعمال للمشـروعات التي تتبنى أحكام الشريعة الإسلامية في معاملاتها وهي تناظر تماما فرع المحاسبة المالية في المحاسبة الوضعيّة.

٢- محاسـبة التكالـيف والمحاسـبة الإدارية ويناظران تماماً من حيث الأهداف والتنظيم ما هو متعارف عليه في المحاسبة الوضعيّة.

٣- محاسـبة التركات وتتركز أغراضها في تحديد وتقويم أموال الشركات وكذلك فـي تحديد الأسس التي بناء عليها تحديد أنصبة الورثة بعد تنقيتها من حقوق الغير.

٤- المحاسـبة العامـة وتناظر في المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكمهـا تلك المتعارف عليها في المحاسبة الحكومية المطبقة كفرع من فروع المحاسبة الوضعية وذلك في مجال تسجيل معاملات الدولة وتصوير الموازنة والحسابات الختامية.

٥- محاسبة الزكاة وتتقارب في أغراضها الى حد كبير مع أغراض المحاسبة الضريبية في المحاسبة الوصفية وإن كانت تختلف معها في أسس احتساب وعاء المال الخاضع للزكاة.

ونظراً لأهمية هذا الفرع من فروع المحاسبة الإسلامية سنوليه عناية أكثر خصوصا في القاء الضوء على الشروط الأساسية المطبقة في تحديد وعاء المال الخاضع للزكاة وهذه الشروط وعددها خمسة هي كما يلي: (٦)

١- توفر شرط النماء الفعلي (أي النماء المحقق فعلا) أو القابلية للنماء أي النماء التقديري وهذا النماء إما أن يكون متصلاً كزيادة قيمة عروض التجارة أو منفصلاً كنتاج الماشية .

٢- حولان الحول بالنسبة للمال المنقول، والحول هو العام القمري أما بالنسبة للنماء في غير المال المنقول أي المال العقاري كالزروع والثمار التي تخرج من الأرض وما شابهها فهو نماء متحقق فعلا ولا يحتاج الى شرط الحولية.

٣- سلامة المال المنقول من الدين تصفية له وذلك للوصول الى صافي الطاقة المالية للمزكي. أما اذا كان المال عقارياً في مصدره فلا يخصم الدين من الوعاء ذلك أن وعاء الزكاة هنا هو ثمرة ونتاج المصدر.

٤- إعفاء مقابل الحاجيات المعيشة الضرورية من وعاء المال العقاري أما أصحاب المال المنقول فهم عادة لا يتقدمون لمحاسبة زكاتهم في آخر الحول الا وقد استوفوا بالفعل حاجياتهم وضروراتهم وبالتالي يعرضون فقط صافي أو باقي ما عندهم في نهاية الحول كوعاء لزكاة أموالهم.

٥- بلوغ النصاب. والنصاب هو الحد الأدنى من المال الممثل لوعاء الزكاة وهو متساوي القدر في كل نوعية من نوعيات الأموال الخاضعة لزكاة. وذلك مع التذكير هنا أيضا بان وعاء الزكاة في المال المنقول هو الأصل والنماء معاً،

(٦) شحاته شوقي اسماعيل، مرجع سبق ذكره.

في حين أن وعاء الزكاة في المال العقاري هو النماء دون الأصل هذا واذا بلغ الوعاء قدر النصاب أو زاد عنه، خضع كل الوعاء للزكاة دون أي خصم لنصاب الزكاة النوعية الخاصة به.

أما الاساليب المحاسبية المتبعة في تحديد وعاء الزكاة فهما اثنان: اسلوب **المعادلة الشرعية** وأسلوب **المعادلة العرفية**.

إذ يتم تحديد الوعاء الخاضع للزكاة في نهاية الحول وذلك من واقع الميزانية العمومية للمكلف بموجب واحد من الأسلوبين على النحو التالي:

١- المعادلة الشرعية

ويطلق على هذه المعاجلة عادة *"صافي الأصول المتداولة أو صافي رأس المال العامل الجاري أو النامي"*

وبموجب هذا الأسلوب يحدد الوعاء الزكوي على أساس ما لدى المكلف من نقود (غير مخصصة لاقتناء أصل ثابت أو لاقتناء أصل قد تم التعاقد عليه والالتزام بالفعل) وكذلك لأية عروض معدة للبيع، وديون مرجوه، وكل رصيد متحرك داخل في سلسلة العملية التجارية من غير أن يكون أصلاً ثابتاً . وبعد أن يتم تجميع جميع البنود السابقة يخصم من الناتج كل دين تجاري طويل أو قصير الأجل يستحق الأداء خلال حول واحد.

٢- المعادلة العرفية:

ويطلق عليها عادة معادلة "صافي الخصوم أو (المطلوبات) الثابتة أو طويلة الأجل وهي المطبقة في المملكة العربية السعودية حالياً.

وتقوم على أساس البدء أولاً بتحديد الخصوم أو المطلوبات طويلة الأجل ليطرح منها بعد ذلك (الأصول الثابتة وكل نقدية مخصصة لاقتناء أصل ثابت أو اية أصول أخرى تم التعاقد عليها والالتزام بها بالفعل).

وكلا الطريقتين تؤديان في آخر الأمر الى نفس النتيجة اذا ما روعي ادراج بـنود الميزانية (والمعدة لغرض الزكاة) كل بند في موضعه وذلك تحت واحد من العناوين الأربعة التالية وهي:

أ- عروض قنية وصناعية وملحقاتها.

ب- عروض تجارة متداولة وملحقاتها.

جـ- مطلوبات طويلة الأجل (ثابتة)

د- مطلوبات قصيرة الأجل (متداولة)

لكن تجدر الإشارة هنا إلى ملاحظة هامة هي أنه لدى اتباع الأسلوب الثاني (المعادلة العرفية) لتحديد وعاء الزكاة في الميزانية المعدة لهذا الغرض، يشترط أن تتجاوز قيمة المطلوبات طويلة الأجل والتي تظهر في المعادلة قيمة المقدار النقدي المخصص لتمويل الأصول طويلة الأجل أي الأصول الثابتة. وفي حال حدوث مثل هـذا الـتجاوز فإن أية زيادة في قيمة المطلوبات طويلة الأجل عن قيمة الأصول الثابتة تعتبر وكأنها موجهة لتمويل الأصول المتداولة. وفي مثل هذه الحالة فإن هذا المبلغ الزائد يظهر في ميزانية الزكاة مطروحاً من الأصول المتداولة.

رابعاً: أسس اعداد القوائم المالية في المحاسبة الإسلامية

تعـد القوائم المالية في المحاسبة الإسلامية على أساس الاستحقاق مثلها في ذلـك مثل المحاسبة الوضعيّة ولكن مع مراعاة وجود بعض أوجه الاختلاف القائم بيـن المحاسبتين في مجال مبادئ القياس وأسس التصنيف أو التبويب والتي سبقت الإشـارة اليها. كما سنعيد تأكيدها فيما بعد. كذلك لابد من التذكير هنا أيضا بأوجه الاخـتلاف القائمة حتى في المحاسبة الإسلامية نفسها عند تصوير الميزانية المعدة لأغـراض الـزكاة وعـند تصـويرها للأغراض الأخرى أي الميزانية العمومية المنشورة. فالميزانية العمومية المعدة للنشر في المحاسبة الإسلامية مثلا يتم تصنيف وعـرض البنود فيها على نفس الأسس المتبعة في تصنيف وعرض بنود الميزانية

العمومية المعدة للنشر في المحاسبة الوضعيّة ولكن مع مراعاة الاختلاف في تسمية أبـواب الأصـول أي اطلاق تسمية عروض التجارة في الأولى كمرادف للأصول المتداولة في الثانية، وتسمية عروض القنية في الأولى كمرادف للأصول الثابتة في الثانـية. أما بالنسبة لبنود الجانب الأخر من الميزانية أي جانب المطلوبات وحقوق الملكية فلا خلاف في تسمية البنود في كل منهما.

لكن الأمر يختلف في المحاسبة الإسلامية بالنسبة للميزانية المعدة لأغراض تحديـد وعـاء الزكاة عما هو عليه الحال بالنسبة للميزانية المعدة للنشر وذلك من زاويتين هما:

١- فـي الميزانـية العمومـية المعـدة للنشر تستبعد النقود من عروض التجارة (الأصـول المـتداولة) وذلـك علـى اساس أن عروض التجارة أو الأصول المتداولة تتمثل من وجهة أحكام الشريعة الإسلامية فقط بتلك التي يعمل التاجر على تقليبها وتدويرها ليتحقق منها وبشكل مباشر النماء المستهدف. وحيث أن النقود كأصل لا تولد في ذاتها بصفتها النقدية (أي في حال تخزينها على حالها كما هي) قيمة مضافة، لذا يجب استبعادها من عروض التجارة.

لكـن الأمـر يختلف في محاسبة الزكاة فعروض التجارة الخاضعة للزكاة تشـمل أيضـا الـنقود فيما عدا ذلك الجزء المخصص منها لاقتناء أصل ثابت أو أصول تم التعاقد عليها أو الالتزام بها وكذلك بغض النظر عن الصورة التي توجد فيها النقود أي سواء كانت سائلة في خزينة المشروع أم ودائع له في البنوك.

٢- أمـا وجـه الاختلاف الثاني بين الميزانية المعدة لأغراض النشر في المحاسبة الإسلامية والميزانية المعدة لأغراض الزكاة فيها، فيتمثل فيما سبق وأن أشرنا إلـيه عـند استخدام أسلوب (المعادلة العرفية) لتحديد وعاء زكاة المال. إذ في مـثل هذه الحالة يجب أن لا تتجاوز قيمة المطلوبات طويلة الأجل التي تظهر فـي المعادلـة قـيمة الأصـول الثابـتة. وفي حال وجود أية زيادة في قيمة المطلوبـات طويلـة الأجل عن قيمة الأصول الثابتة تعتبر هذه الزيادة وكأنها

موجهــة لــتمويل الأصول المتداولة وهكذا تعرض مطروحة منها في ميزانية الزكاة.

عموماً يتوجب مراعاة المبادئ التالية لدى إعداد القوائم المالية المعدة للنشر فـــي المشروعات التي تخضع معاملاتها لأحكام الشريعة الإسلامية: فبالنسبة لقائمة الدخل تراعى المبادئ التالية:

١- تعــد قائمـــة الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل، وتطبيقا لمبدأ مقابلة الايرادات بالــنفقات. وتقاس بنود كل من الايرادات والنفقات (التكاليف) بالقيمة الجارية. كمـــا يراعي أيضا احتساب مصروف الاستهلاك بناء على التكلفة الاستبدالية للأصول الثابتة وليس تكلفتها التاريخية.

٢- يتم الاعتراف بالايراد بمجرد انتاج السلعة أو الخدمة وليس عند بيع السلعة أو الخدمة كما هو الحال في المحاسبة الوضعيّة. لكن في المحاسبة الإسلامية يتم التفرقة بين واقعة حدوث أو نشوء النماء وبين واقعة تحققه .

مـــن هـــنا فوفقاً لأحكام الفكر المحاسبي الإسلامي ولأغراض قياس الربح تعتـــبر أية زيادة في قيمة عروض التجارة (الأصول المتداولة) كبضاعة أخر المدة مـــثلا نوعاً من النماء (الربح) وإن كان غير محقق لكن لأغراض توزيع أو تقسيم هذا الربح لابد من حدوث واقعة البيع.

هذا يعني أنه لأغراض قياس الربح يتساوى في المعاملة الربح الحقيقي أي المحقــق مـــن البضاعة المباعة فعلاً مع الربح التقديري (غير المحقق) الناتج عن حيازة المخزون من البضاعة. لكن ذلك لا يحدث لأغراض توزيع الربح إذ لا يدخل في نطاق صافي الربح القابل للتوزيع إلا الربح المحقق من المبيعات الفعلية.

لـــذا وبـــناء لما تقدم فإن السياسة المتبعة في المحاسبة الوضعية بخصوص تقويـــم المخزون من البضاعة والقائمة على أساس "التكلفة أو السوق أيهما أقل" لا يعترف بها في المحاسبة الإسلامية. ذلك لأن المحاسبة الإسلامية لا تعترف بسياسة

التحفظ أو الحيطة والحذر السائدة في المحاسبة الوضعية وذلك بحكم آثارها السلبية المحتملة في تحديد حقوق العاملين في المنشأة وكذلك الأطراف المتعاملة معها.

مـــن هـــنا يتم تقويم المخزون من البضاعة في المحاسبة الإسلامية بصافي القـــيمة البيعـــية القابلـــة للـــتحقق . أي القـــيمة الجاريـــة للمخزون مطروحاً منها المصروفات المقدرة لتسويق هذه البضاعة.

٣- فـــي تصـــنيف وعرض بنود قائمة الدخل يتوجب مراعاة التمييز بين مكونات الـــنماء الـــثلاث وهـــي: الربح والغلة والفائدة. مما يوجب فتح حساب ختامي مستقل لكل منها يوضح نتيجته الصافية لتقفل نتائج تلك الحسابات فيما بعد في حســـاب شـــامل أي في قائمة الدخل وذلك قبل تصوير حساب أو قائمة توزيع الأرباح أو الخسائر.

٤- لـــدى اعـــداد حســـاب التوزيع يراعى عادة تكوين احتياطي لمقابلة أية خسائر محـــتملة قـــد تقع في السنوات التالية. لكن مفهوم الاحتياطي هنا في المحاسبة الإسلامية يختلف عما هو عليه في المحاسبة الوضعيّة. ففي المحاسبة الإسلامية يعـــد الاحتياطـــي تحقيقاً للعدالة واحقاق الحقوق بين الشركاء وليس باعتباره مجرد سياسة لدعم المركز المالي للشركة كما هو حالة في المحاسبة الوضعيّة.

أما بالنسبة للميزانية العمومية فتراعى المبادئ الأساسية التالية لدى اعدادها وفقاً لقواعد المحاسبة الإسلامية

١- يتم تصنيف الموجودات في أربع مجموعات رئيسية هي:
- مجموعة النقود المحلية (الأصول السائلة أو النقدية)
- مجموعة عروض التجارة (الأصول المتداولة)
- مجموعة عروض الفنية (الأصول الثابتة)
- مجموعة الحسابات والأرصدة المدينة الأخرى.

هذا وتشكل مجموعة النقود المحلية وملحقاتها من قروض نقدية شخصية أو اعتبارية مضافا اليها مجموعة عروض التجارة بمثابة رأس المال النامي أو العامل وذلك ما لم يتم تخصيص جزءاً من تلك النقود فعلاً ويقيناً لشراء عروض القنية (الأصول الثابتة). ويمثل الفرق بين رأس المال النامي أو العامل من جهة والالتزامات قصيرة الأجل صافي رأس المال النامي أو العامل، والغرض الأساسي من هذا التصنيف هو تسهيل عملية التحليل المالي.

٢- يتم تقويم جميع عناصر الميزانية (الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية) بتاريخ إعداد الميزانية ويتم التقويم فرادى أي كل عنصر منها على حدة.

٣- نظراً لتبنى المحاسبة الإسلامية مفهوم رأس المال الاقتصادي او الحقيقي، فهي تعترف بآثار ظاهرة التضخم والانكماش الاقتصادي وتطلق على آثار هذه الظاهرة مصطلح (رخص او غلاء النقود). ولمعالجة آثارها في القوائم المالية يراعى ما يلي:

١/٣ فيما يختص بالنقود المحلية أي بالعملة الوطنية فإن النقود المقيدة منها تقدر قيمتها منسوبة إلى الذهب ما أمكن ذلك. أما في حال تعذر ذلك فتبقى قيمتها على أساس القيمة القانونية المحددة لها من قبل ولي الأمر.

٢/٣ أما النقود غير المحلية (الأجنبية) فتعتبر جزءاً من عروض التجارة لذا يتم تقويمها بموجب سعر الصرف الأجنبي الساري لكل منها في نهاية الحول على أن تعامل الفروقات التي تظهر من هذا التقويم اما ربحاً أو خسارة.

٢/٣ وبالنسبة للديون على الغير (الذمم المدينة) فهناك من يرى استيفاءها بقيمها الأسمية ممثلة بعدد الوحدات منها المحددة بتاريخ عقد القرض أو الوديعة أو بيع البضاعة بدون مراعاة لآثار التضخم أو الانكماش. وذلك مقابل فريق آخر يرى العكس وذلك بوجوب استيفاءها بقيمها الحقيقية بتاريخ السداد أي بمراعاة معدل التضخم أو الانكماش وذلك خصوصاً بالنسبة لديون البيوع أي ديون التجارة.

ويلاحظ هنا الاختلاف بين المحاسبة الإسلامية والمحاسبة الوضعيّة في معالجة البنود النقدية المشار اليها أعلاه. إذ أن المحاسبة الوضعية حسمت أمرها في هذا المجال فاعتبرت البنود آنفة الذكر جزءاً مما يعرف بفئة البنود النقدية Monetary Items والتي لا يمكن استيفاؤها الا بقيمها الاسمية أو التعاقدية، في حين نرى في المحاسبة الإسلامية وجهتي نظر بشأن تلك البنود تتفق الأولى مع المحاسبة الوضعيّة في حين تخالفها الأخرى.

خامساً: حصر لأوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الإسلامية والمحاسبة الوضعيّة

كما سبق وأن أشرنا بأنه توجد بين المحاسبتين الإسلامية والوضعيّة كثير من القواسم المشتركة من حيث الفروض والمفاهيم والمبادئ والإجراءات التي تحكم النظام المحاسبي في كل منهما، لكن ذلك لا ينفي وجود بعض أوجه الاختلاف والتي تتركز معظمها في المفاهيم. وبقصد الإفادة سنحاول فيما يلي عرض جدولين مقارنيين أحدهما لأوجه التشابه والآخر لأوجه الاختلاف، مع التأكيد على تجاوز نقاط الاختلاف التي تنحصر في التسميات فقط ليتم التركيز فقط على نقاط الاختلاف القائمة من ناحية المفاهيم والمبادئ.

جدول رقم (١٩-١)

أوجه التشابه بين المحاسبة الوضعيّة والمحاسبة الاسلامية

م	المحاسبة الوضعيّة	المحاسبة الإسلامية
١-	مبدأ الوحدة الاقتصادية أو الشخصية المعنوية	مبدأ الشخصية الاعتبارية أو قاعدة استقلال الذمة المالية
٢-	فرضية الاستمرارية	قاعدة الاستمرارية
٣-	مبدأ الفترة الزمنية	مبدأ حولية الحول
٤-	مبدأ التسجيل التاريخي للعمليات المالية	قاعدة التسجيل الفوري للمعاملات
٥-	مبدأ الموضوعية	قاعدة التسجيل المقترن بالشهود
٦-	مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات	قاعدة لا ربح الا بعد استرداد التكلفة
٧-	أساس الاستحقاق في اعداد القوائم المالية	أساس الاستحقاق في اعداد القوائم المالية
٨-	مبدأ الافصاح عن المعلومات	قاعدة الافصاح علن المعلومات
٩-	مبدأ التماثل (الاتساق)	قاعدة التماثل (الاتساق)

جدول رقم (١٩-٢)

أوجه الاختلاف بين المحاسبة الوضعيّة والمحاسبة الإسلامية

م	المحاسبة الوضعيّة	المحاسبة الإسلامية
١-	مفهوم رأس المال النقدي أو الاسمي	مفهوم رأس المال الاقتصادي أو الحقيقي
٢-	تقويم الأصول في الميزانية بالتكلفة التاريخية	تقويم الأصول في الميزانية بالقيمة الجارية
٣-	تصنيف الأصول في الميزانية الى متداولة، وثابتة، وأخرى	تصنيف الأصول في الميزانية الى: أموال نقدية، وعروض تجارة، وعروض قنية وأخرى
٤-	معيار تحقق الايراد هو واقعة البيع	معيار تحقق الايراد هو واقعة الانتاج
٥-	قياس الربح وفق منهج الربح الشامل (الأرباح العادية، والأرباح العرضية، والمكاسب الرأسمالية)	قياس الربح وفق منهج الربح الشامل والذي يشمل فقط الأرباح العادية والأرباح العرضية (الربح والغلة) مع استبعاد المكاسب الرأسمالي (أي الفائدة)
٦-	يؤخذ بسياسة الحيطة والحذر في قياس الربح. وتطبق هذه السياسة في مجال الاعتراف بالخسائر غير المحققة فقط دون الأرباح غير المحققة	لا يؤخذ بسياسة ا لحيطة والحذر فيعترف بالأرباح غير المحققة في المخزون مثلاً.
٧-	يعتبر الربح محققاً عن طريق البيع	يعتبر الربح محققاً عن طريق النماء لذا تعتبر اية زيادة في قيم عروض التجارة

		عن تكلفتها التاريخية ربحاً محققاً حتى لو لم يتم بيع هذه العروض (مثل المخزون من البضاعة)
٨-	فرض ثبات وحدة النقد تطبيقاً لمفهوم المحافظة على سلامة رأس المال النقدي	لا تعترف بهذا الفرض وذلك تطبيقا لمفهوم المحافظة على سلامة رأس المال الحقيقي. ولذا تعترف بالتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد.

أسئلة الفصل التاسع عشر

١- عرف المحاسبة الإسلامية وحدد أغراضها الرئيسية.

٢- عدد الفروض الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة الإسلامية، وبين مدى علاقتها بالفروض الأساسية للمحاسبة الوضعيّة.

٣- كما هو الحال بالنسبة لنظام المحاسبة الوضعية هناك مجموعة من المبادئ المتعارف عليها التي تحكم نظام المحاسبة الإسلامية. أعط أمثلة لتلك المبادئ وبين مدلول كل منها.

٤- اشرح مفهوم ما يلي من منظور الفكر المحاسبي الإسلامي:
- الشخصية المعنوية.
- رأس المال.
- النماء
- الربح

٥- وفقاً للمبادئ التي تحكم نظام المحاسبة الإسلامية تختلف الواقعة التي تولد الربح عن الواقعة التي يحقق الربح. اشرح مدلول هذه العبارة .

٦- تستمد المحاسبة الإسلامية جزءاً كبيراً من مرجعايتها النظرية من القرآن الكريم والسنة النبوية، أعط أمثلة لتلك المرجعيات بخصوص:
التوثيق ، الأساس النقدي

٧- اشرح مدلول كل من المبادئ المحاسبية التالية:
مبدأ نض المال ، مبدأ التقليب ، مبدأ استرداد التكلفة.

٨- تعتبر المحاسبة عن زكاة الأموال من أهم فروع المحاسبة الإسلامية . حدد الشروط التي بناء عليها يتم تحديد وعاء المال الخاضع للزكاة.

٩- هناك أسلوبان متعارف عليهما في تحديد وعاء زكاة الأموال. اذكرهما ثم حدد الفروق الرئيسية بينهما.

١٠- يشـــترك نظام المحاسبة الإسلامية مع نظام المحاسبة الوضعيّة في الكثير من المفاهيم والمبادئ وإن اختلفت التسميات فقط. اذكر أمثلة على ذلك.

١١- يخـــتلف نظـــام المحاسبة الإسلامية مع نظام المحاسبة الوضعيّة في مجالات متعددة، أذكر أمثلة على ذلك.

المصادر العربية

١. الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٠.

٢. الفقى، محمود، **دراسة مقارنة لمفهوم الربح في الإسلام**، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة، جامعة الازهر، ١٩٧٥.

٣. الناغـــي محمـــود الســـيد، **دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، المكتبة العصرية، ٢٠٠٢.

٤. شـــحاته شوقي اسماعيل، **البنوك الاسلامية**، دار الشروق، جدة، المملكة العربية السعودية، ١٩٧٥ .

٥. __________ **المـــبادئ الاســـلامية فـــي نظريات التقويم في المحاسبة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الأزهر، ١٩٦٠.

٦. غرايبة فوزي، والنمر رندا، **مدى توفر الايضاحات في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن**، مجلة دراسات، المجلد الرابع عشر، العدد الثامن، ص ص (٩-٣٢)

٧. لجـــنة معايـــير المحاسبة الدولية (IASC) ، **معايير المحاسبة الدولية**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ٢٠٠٠.

٨. مطـــر، محمد، **الأهمية النسبية للبيانات المالية المدققة الصادرة عن الشركات المســـاهمة بدولـــة الكويـــت كمصدر للمعلومات لمتخذي قرارات الاستثمار وقرارات الاقراض**، مجلة دراسات، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، شباط ١٩٨٨، ص ص (٢٣-٦٥)

٩. __________ ، **تقيـــيم مستوى الافصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشـــركات المســـاهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الافصاح المنصوص**

علـــيها في أصول المحاسبة الدولية، مجلة دراسات، المجلد العشرون، العدد الثاني، ١٩٩٣، ص ص (١١٦-١٧٠)

١٠. مطـــر محمـــد وآخـــرون، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**، دار حنين، عمان، الأردن، ١٩٩٦ .

١١. هيئة الأوراق المالية، **تعليمات الافصاح عن البيانات المالية**، عمان، ١٩٩٨.

١٢. وزارة التجارة والصناعة، **قانون الشركات المؤقت رقم (٤٠) لعام ٢٠٠٠** .

المصادر الاجنبية

1. Accounting & Auditing Organization for Islamic Financial Institutions Accounting **Auditing and Governance Standards,** AAOFIFI, April, 2002, Manama Bahrain.
2. AICPA, APB opinion No. 3, **The Statement Source and Application of Funds,** AICPA, 1963.
3. ____________ APB opinion No. 19, **Reporting Changes in Financial Position,** AICPA, 1981.
4. Accounting Sterling Committee, **The Corporate Report**, London, 1975.
5. American Accounting Association , **AAA Committee to Prepare A statement of Basic Accounting Theory**, Evanston, A.A.A , 1960.
6. ______________ **An Evaluation of External Reporting Practices**, Accounting Review, Supplement , AAA, 1969 , PP (79-123).
7. ______________ **Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory**, AAA, 1977.
8. ______________ **Report of the Committee on the Foundations of Accounting Measurement,** The Accounting Review, Supplement to Vol. XLIVI, 1971, PP (30-50).
9. ______________ **Report of the Committee on the Measurement of Social Costs**, The Accounting Review, September 1975, PP (12-63)
10. ______________ **Report of the Committee on Human Resource Accounting**, The Accounting Review, Supplement Vol. XLIX, 1973, PP (169-185)
11. Amir, E. and Ziv, A., **Economic Consequences of Alternative Adoption Rules for New Standards**. Contemporary Accounting Research, Fall 1997, PP (534-568)
12. Anderson, A. H., **Social Responsibility Accounting Cost & Management**, October 1976, PP (41-46).
13. Anderson R., **The Usefulness of Accounting Disclosure in Corporate Annual Reports** Accounting and Business Research, Autumn 1981, PP (259-265)

14. Arthur D. M., **Designe Criteria for Determination of Aggregation Level of Accounting Data and Information**, University of Missouri Press, 1970.
15. Backer, M., (ed) . Modern **Accounting Theory**, Prentice-Hall, Inc. N.J, 1966.
16. Beaver W.H. and Clark, R. **The Association Between Unsystematic Forcasts and the Magnitementic Security Returns**, Journal of Accounting Research, Autumn, 1979, PP (316-340) .
17. Bedford, N., **Extensions of Accounting Disclosure**, Prentice-Hall Inc. 1972.
18. Beirman, H. (J.R), **Measurement and Accounting, The Accounting Review**, July 1963, PP (501-508).
19. Belkaoui, A., **Accounting Theory**, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, 1985.
20. Bernstien, L.A, **The Concept of Materiality, The Accounting Review**, Vol. 42 January 1967, PP (93-102) .
21. Brown, P. and Kennelly J.W. **The Informative Content of Quarterly Earnings**, Journal of Business, July 1972, PP (403-421).
22. Brument & Flamholtz, **Human Resource Measurement**, The Accounting Review, April 1968, PP (217-230).
23. Campell , N.R., **Foundations of Science**, Dover Publications, 1957.
24. Carrington A.S., and Battersby G.B, **Accounting an Information System**, White Comb. And Tombs Company, Newzaland, 1975 .
25. Casidy, D., **Investor Evaluation of Accounting Information**, Journal of Accounting Research, Autumn 1976, PP(272-229)
26. Chambers, R. J., **Accounting Evaluation and Economic Behavior**, Prentice-Hall Inc. 1960.
27. Chethovicch, M.N., **Standards of Disclosure and Their Development**, The Journal of Accountancy, December, 1985, PP (149-159).
28. Cover, S. **Human Accountancy as an Aid to Decision Making Accountancy**, March, 1978, PP (48-52).
29. Demski, J., **Accounting Theory: An Information Content Perspective,** McGraw-Hill Education, Hardcover, 2002 .
30. Devine, C. T, **Essays in Accounting Theory, Privately Published**, 1987 .
31. Don, W. V. **Is Accounting a Measurement Dicipline**? Accounting Review October 1970, PP (731-743)

32. Dye, R. A., **Mandatory Versus Voluntarily Disclosure, The Case of Financial and Real Externalities,** The Accounting Review January, 1990 , PP (1-24) .
33. ______________ , **Some Conceptual Problems in Accounting Measurement**, AAA. Research in Accounting Measurement, 1966.
34. Edward, B., **Objectivity and Accounting Review**, October 1964, PP (837-848).
35. Financial Accounting Standard Board, **Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises**, SFAC No. 5, FASB, 1984.
36. _____________ SFAS, No. 95, **Statement of Cash flows**, FASB, 1987.
37. Flamholtz, G.E, & **Stochastic Process with Service Reward**, The Accounting Review, April, 1971, PP (253-267).
38. Friedman M., **The Metholodigy of Positive Economics**, Chicago Press, 1953.
39. George, J. M., **A numerical Representation of Some Accounting Conventions**, The Accounting Review, April, 1976, PP (277-291) .
40. Glautier M. W., and Underdown B., **Accounting Theory and Practice**, Pitman Publishing, London, 2003.
41. Goldberg, L. **An Enquiry in the Nature of Accounting**, AAA, 1965.
42. Goran , S. **Using Mathematics Probability to Estimate the Allowance for Doubtful Accounts**, The Accounting Review, July, 1964, P (679-684).
43. Gordan M. J., **The Investment Financing and Valuation of the Corporation**, Irwin, 1962.
44. Healy, D., **Disclosure what the Analyst would like to see**? The Magazin of wall street, No.3, 1989, PP (25-32).
45. Hector R. A., **The Effect of Computers on the Reliability of Accounting Measurement AAA**, 1960, PP (127-136).
46. Hekimian & Curtis, **Put People on your Balance Sheet**, Harverd Business Review January, 1967, PP (105-113).
47. Hendriksen E. S. H and Breda, M. F. **Accounting Theory**, Irwin, 1992.
48. Ijiri, I. U, **The Foundations of Accounting Measurement, A mathematical Economic and Behavioral Enquiry**, Prentic-Hall, Inc., 1967.

49. Jaedick R. K and Ijiri U., **Research in Accounting Measurement** , AAA, 1966.
50. Jaggi & Lau, **Valuation of Human Resources, a practical Model,** Cost and Management, 1975, PP (29-34).
51. James, W., **Accounting in its Age of Stagenation,** Accounting Review, October, 1979, P (743)
52. Johnson H. S., **Towards a New Understanding of 19th Century Cost Accounting**, Accounting Review, July 1981, P 148.
53. Kam , V. **Accounting Theory**, John Wiley & Sons , 1986.
54. Lev, B., **Accounting & Information Theory**, Studies in Accounting Research, Evanston, III, AAA, 1968.
55. Lev & Shwartz**, On The use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements**. The Accounting Review, January, 1971, PP (3-11) .
56. Likert & Bowers, **Organization Theory and Human Resource Accounting,** American Psychologist September, 1968, PP (570-588).
57. Linowess, D. F., **Socio-Economic Accounting**, Journal of Accountancy, November, 1970, PP (836-842).
58. Litteton , A.C. **Structure of Accounting Theory**, Monograph No. 5, AAA, 1973.
59. ______________, **Accounting Evolution to 1900**, American Institute Publishing Co. , 1980 .
60. Mattessich, R. , **Accounting an Analytical Methods**, Irwin Inc., 1964.
61. Mautz R. K and Sharaf, A. H., **The Philosophy of Auditing**, AAA, 1981.
62. McDonald, D.L ., **Corporate Accounting Theory Addison-Wesley**, 1972.
63. Merino, B. D., **an Analysis of the Development of Accounting Knowledge pragmatic Approach**, Organizations and Society, February- April 1953, PP (163-188).
64. Mobley S.C, **The Challenges of Socio-Economic Accounting**, The Accounting Review, October, 1970, PP (762-768).
65. Moonitz M. , **The Basic Postulates of Accounting**, Research Study No.1 , AICPA, 1961.
66. Mosich, A.N., and Larsen E. J. **Intermediate Accounting**, McGraw Hill Book Company 1983, P. 933.

67. Moustafa, A. M., **Towards a Better Understanding of The Role of Accounting Measurement** , Accounting Review, April 1979, PP (346-357).
68. Patillo, J. W., **The Foundations of Financial Accounting**, Louisiana State University Press, 1965.
69. Paton W., **Accounting Theory**, Scholars Book Co. 1962, Originally Published, 1922.
70. Peking, O. A, **Human Resource Value Model of Professional Service Organization** , The Accounting Review, April, 1976, PP (320-366).
71. Pyle W. C., **Human Resource Accounting,** Financial Analysis Journal, September 1970, PP (69-78).
72. Revensine, L., **Inflation Accounting for Debt**. Financial Analyst Journal, May, 1981, PP (42-53).
73. Robinson, A. Leonard and Davis R. James, **Accounting Information Systems A cycle Approach**, Harper & Row Publishers, N.Y, 1985.
74. Ross E. J., **The Impact of Information Systems Management Accounting**, August, 1974, PP (34-42).
75. Roy, S. **Introduction to the Theory and Context of Accounting**, Pergamon Press N.Y, 1970.
76. Sangeladi A. M, **Human Resource Accounting, a Refined Measurement Model**, Management Accounting, December, 1977, PP (48-52).
77. Savage , C.W. , **The Measurement of Sensation,** University of California Press, 1970.
78. Schroder, R. G., **Financial Accounting Theory-Text and Reading**, John Wiley and Sons, 2002 .
79. Scott, R. W., **Financial Accounting Theory**, Prentice-Hall Inc., 2002.
80. Shwayder, K., **Relevance**, The Journal of Accounting Research, Spring, 1978, PP (68-87).
81. Smith, A., **An Enquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**, London, George Routledge, 1890.
82. Smith, L. R., **Management Through Accounting,** Prentice-Hall Inc. 1970.
83. Stabus G., **Accounting to Investors,** University of California Press, 1961.
84. Sterling R. R, **Accounting Research Education and Practice**, The Journal of Accountancy September 1983, PP (44-52).

85. Steven S. S., **On the Theory of Scales of Measurement**, John-Wiley & Sons N.Y, 1946.
86. Sorter G. H., **An Events Approach to Basic Accounting Theory**, Accounting Review January 1969, PP (12-19).
87. Soujanen, R., **Accounting Theory and the Large Corporation**, Accounting Review, July, 1954.
88. Theil, H., **On the Use of Accounting Theory Concepts in the Analysis of Financial Statement**, Management Science, May 1969, PP (159-168).
89. Thomas H. W., and Griffin, (eds), **Mathematical Dimensions of Accountancy**, South Western Publishing Co., 1964 .
90. Vatter W. J. , **The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports**, University of Chicago Press, 1947.
91. Walker M. C. and Stowe J.D., "**Decomposition Analysis of Financial Statements**, Journal of Business Finance and Accountancy, 6.2, 1979, PP (173-185).
92. Watts, R. L., and Zimmerman J. L., **Agency Problems Auditing and the Theory of the Firm,** Journal of Law and Economics, October 1983, PP (613-634).
93. _____________ , **Positive Accounting Theory**, Prentice- Hall Inc, 1986.
94. Wolk. H. I, Tearney, M. G and Dodd , L. J **Accounting Theory a conceptual and Institutional Approach**, South- Western Publishing Co., 2001.



المؤلف في سطور

* يحمل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة من جامعة عين شمس عام ١٩٨١ .
* يعمل حالياً استاذاً للمحاسبة بجامعة البترا الأهلية في الأردن. كما يعمل أيضاً محاضراً غير متفرغ في كل من: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، والأكاديمية العربية المصرفية، ومعهد الدراسات المصرفية.
* له خبرة أكاديمية سابقة في جامعة الكويت، والهيئة العامة للتعليم التطبيقي والتدريب، والجامعة الأردنية، وجامعة العلوم التطبيقية.
* لديه خبرات عملية أخرى في الجهات التالية: مستشاراً للشؤون العلمية والبحوث ورئيساً لوحدة البرامج التعليمية بمعهد الدراسات المصرفية بدولة الكويت، ومستشاراً للشؤون المحاسبية بوزارة التجارة والصناعة بدولة الكويت، ثم مديراً لدائرة التدريب بالبنك العربي في الأردن.
* عضو جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA)، وزميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA، ومحاسب قانوني مرخص فئة (أ) .
* له ما يربو عن السبعين من البحوث والمقالات العلمية المتخصصة المنشورة إما في دوريات علمية محكمة أو في مجلات مهنية متخصصة أو قدمت في مؤتمرات علمية أو مهنية.
* صدر له حتى الآن المؤلفات التالية إما منفرداً أو بالمشاركة مع آخرين: مبادئ المحاسبة المالية، المحاسبة المتوسطة، المحاسبة المتقدمة، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، النظم المحاسبية المتخصصة، إدارة الاستثمارات، أساسيات التحليل المالي، التحليل المالي والائتماني، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح.
* ترجم من الانجليزية إلى العربية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC)، وكذلك ثلاثة كتب متخصصة من سلسلة الكتب المحاسبية المقررة لامتحانات طلبة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) .
* أشرف على العديد من الرسائل العلمية المقدمة للحصول على درجتي الدكتوراة والماجستير في تخصص المحاسبة. كما قام بدور المحكم الخارجي أو المشاركة في لجان المناقشة للعديد من تلك الرسائل .







● الأردن - عمان - شارع الجمعية العلمية الملكية - مقابل باب الجامعة الأردنية الشمالي
هاتف: 5837 533 6 962+ - فاكس: 1661 533 6 962+ ص.ب (1746) - الجبيهة

● الأردن -عمان - وسط البلد - مجمع الفحيص التجاري- نقال 7979 586 79 962+

www.darwael.com E-mail:wael@darwael.com

تطلب منشوراتنا من :

● الشارقة : مكتبة الجامعة - هاتف: 5726001 6 971+ ص.ب 4540
● بغداد : مكتبة الذاكرة - الاعظمية - مجاور السفارة الهندية
هاتف: ٤٢٥٧٦٢٨ -تلفاكس: ٤٢٥٩٩٨٧ - الثريا: ٠٠٨٨٢١٦٢١٢٤١٧١٤
● الجزائر: أمين للتسويق الدولي للكتاب العلمي والجامعي
تلفاكس: 773355 21 213+ ص.ب 75 حسين داي 16040 الجزائر



ISBN 9957-11-474-3
9 789957 114749